



VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Komparace vybraných mezinárodních standardů účetního výkaznictví s českou  
účetní legislativou

Comparison of Selected International Financial Reporting Standards with the  
Czech Accounting Legislation

Student:  
Vedoucí diplomové práce:

Bc. Nikol Baletková  
Ing. Marcela Palochová, Ph.D.

Ostrava 2016

## Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Nikol Baletková**

Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**

Studijní obor: **6202T049 Účetnictví a daně**

Téma: **Komparace vybraných mezinárodních standardů účetního výkaznictví  
s českou účetní legislativou  
Comparison of Selected International Financial Reporting Standards  
with the Czech Accounting Legislation**

Jazyk vypracování: **čeština**

### Zásady pro vypracování:

1. Úvod
  2. Vymezení vybraných mezinárodních standardů účetního výkaznictví
  3. Vymezení příslušné české účetní legislativy
  4. Praktické srovnání vybraných mezinárodních standardů účetního výkaznictví a české legislativy
  5. Závěr
- Seznam použité literatury  
Seznam zkratk  
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce  
Seznam příloh  
Přílohy

### Seznam doporučené odborné literatury:

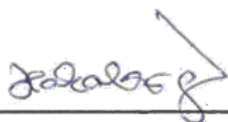
- DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 4. vyd. Brno: BizBooks, 2014. 327 s. ISBN 978-80-265-0149-7.
- JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013. 448 s. ISBN 978-80-247-4255-7.
- KOLEKTIV AUTORŮ. *Meritum Účetnictví podnikatelů 2015*. 12. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 544 s. ISBN 978-80-7478-689-1.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Marcela Palochová, Ph.D.**

Datum zadání: 20.11.2015

Datum odevzdání: 22.04.2016



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.  
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová  
děkanka fakulty

Prohlašuji, že jsem celou diplomovou práci vypracovala samostatně, přílohu č. 1  
jsem upravila a vložila.

V Ostravě dne 11. 7. 2016



Bc. Nikol Baletková

## OBSAH

<b>1</b>	<b>ÚVOD.....</b>	<b>5</b>
<b>2</b>	<b>VYMEZENÍ VYBRANÝCH MEZINÁRODNÍCH STANDARDŮ ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ .....</b>	<b>7</b>
2.1	HARMONIZACE V RÁMCI EVROPSKÉ UNII .....	7
2.2	MEZINÁRODNÍ STANDARDY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ .....	8
2.3	IAS 2 – ZÁSoby .....	10
2.3.1	Definice zásob .....	10
2.3.2	Oceňování zásob.....	11
2.3.3	Hodnota držených zásob .....	13
2.3.4	Účtování zásob .....	14
2.3.5	Spotřeba zásob .....	16
2.3.6	Zveřejnění .....	16
2.4	IAS 37 – REZERVY, PODMÍNĚNÁ AKTIVA A PODMÍNĚNÉ ZÁVAZKY .....	17
2.4.1	Definice rezerv, podmíněného závazku a aktiva .....	17
2.4.2	Ocenění rezerv .....	18
2.4.3	Účtování rezerv a podmíněných závazků .....	19
2.4.4	Druhy rezerv .....	21
2.4.5	Zveřejnění .....	24
<b>3</b>	<b>VYMEZENÍ PŘÍSLUŠNÉ ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY .....</b>	<b>25</b>
3.1	ZÁSoby .....	27
3.1.1	Právní rámec .....	27
3.1.2	Vymezení zásob .....	27
3.1.3	Oceňování zásob.....	29
3.1.4	Účtování zásob .....	31
3.2	REZERVY .....	37
3.2.1	Právní rámec .....	37
3.2.2	Vymezení rezerv .....	37
3.2.3	Rozdělení rezerv .....	38
3.2.4	Účtování rezerv .....	38
3.2.5	Rezervy podle zvláštních právních předpisů .....	40
<b>4</b>	<b>PRAKTICKÉ SROVNÁNÍ VYBRANÝCH MEZINÁRODNÍCH STANDARDŮ ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ A ČESKÉ LEGISLATIVY .....</b>	<b>41</b>

4.1	SHRnutí ROZDílů MEZI IFRS A ČESKÝM ÚČETNICTVÍM .....	41
4.1.1	Účetní závěrka.....	41
4.1.2	Účetní postupy.....	43
4.1.3	Rozdíly v oblasti zásob a rezerv .....	43
4.2	PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI VEOLIA ENERGIE ČR, A.S. ....	45
4.3	ANALÝZA ÚČETNICTVÍ SPOLEČNOSTI.....	47
4.3.1	Účetní systém společnosti .....	48
4.4	ZÁSoby.....	50
4.4.1	Zásoby pořízené nákupem .....	51
4.4.2	Zásoby vlastní výroby .....	63
4.4.3	Náhradní díly .....	64
4.4.4	Emisní povolenky .....	67
4.5	REZERVY.....	71
4.5.1	Rezerva na obnovu pozemku .....	73
4.5.2	Rezerva na daň z příjmů .....	76
4.5.3	Rezerva na opravu dlouhodobého majetku .....	77
4.5.4	Ostatní rezervy .....	79
<b>5</b>	<b>ZÁVĚR.....</b>	<b>81</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY .....</b>	<b>86</b>
	<b>SEZNAM ZKRATEK .....</b>	<b>88</b>
	<b>SEZNAM OBRÁZKŮ, SCHÉMAT A TABULEK</b>	
	<b>PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ DIPLOMOVÉ PRÁCE</b>	
	<b>SEZNAM PŘÍLOH</b>	
	<b>PŘÍLOHY</b>	

# 1 ÚVOD

Společnost se v posledních desetiletích na poli financí a hospodaření výrazně globalizovala. Probíhající globalizace a rozvoj informačních systémů se dotkl také oblasti účetnictví. S růstem informační společnosti se stává stále důležitější komoditou informace. Účetnictví je hlavním zdrojem dat, na které je vyvíjen tlak z hlediska jejich kvality a relevance. Z informací, které poskytuje účetnictví, čerpají investoři, manažeři, státní organizace a zaměstnanci poznatky, které využijí pro své další rozhodování.

Globalizace otevřela hranice mezi jednotlivými zeměmi a narazila na různé národní systémy účetnictví, které jsou ovlivněny tradicemi a zvyklostmi v dané zemi. Pro mezinárodního investora, který na kapitálovém trhu váží možnosti, kam vloží své úspory, se stává velmi obtížné získat relevantní informace o hospodaření a zdraví společností, dle kterých by je mohl porovnávat. Proto se společnosti snaží o harmonizaci k mezinárodním standardům účetního výkaznictví. Ty nabízejí možnost srovnání účetních výkazů bez ohledu na zemi, v níž společnost působí. Při přechodu na mezinárodní standardy z národní legislativy vznikají významné odlišnosti v různých oblastech účetnictví. Národní účetní legislativa zamezuje společnostem získat nové investory a možnosti dalšího rozvoje. Globální investor se nebude podílet na financování společností, u kterých není schopen zjistit, zda mu investice přinese kýžený výsledek. Vzhledem k tomu, že investor není schopen obsáhnout veškeré rozdíly různých národních legislativ týkajících se účetnictví, jsou pro něj konzistentní a srovnatelné údaje tak důležité.

V České republice mají vybrané společnosti po vstupu do Evropské unie možnost vykazovat podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví a stát se tak atraktivnější pro potenciální investory a být konkurenceschopnými napříč celým světem. Společnosti, vykazující podle českých účetních předpisů, svazují i daňové předpisy, které významně ovlivňují vykázaná data. Působením vlivu daňové politiky, společnosti upravují své účetnictví tak, aby bylo co nejjednodušší zpracovat svá daňová přiznání. Předkládané výkazy tak ztrácejí logičnost a data věrně a poctivě nezobrazují skutečnost. Jestliže se chce česká společnost prosadit v mezinárodním prostředí nebo se stát součástí nadnárodní společnosti, musí uvést ucelené a srovnatelné informace. A k tomuto účelu právě mezinárodní standardy účetního výkaznictví slouží.



V diplomové práci jsou zachyceny vybrané rozdíly, které vyplývají při srovnání mezinárodních standardů účetního výkaznictví a legislativní úpravy účetnictví v České republice. Konkrétně oblasti zásob, které provázejí společnost každým dnem jejího života, a oblasti rezerv. Zásoby jsou součástí hlavní činnosti podniku, která produkuje výnosy a generuje zisky pro majitele společnosti. Rezervy patří mezi hlavní nástroje společnosti při dodržování jedné z hlavních zásad účetnictví, a to zásady opatrnosti. Během podnikání vznikají do budoucnosti možné rizika a ztráty, které je možné pokrýt tvorbou rezerv.

Diplomová práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část. V teoretické části jsou obecně vymezeny mezinárodní standardy účetního výkaznictví a česká účetní legislativa a blíže popsány jsou oblasti zásob a rezerv, konkrétně jejich právní úprava, definice, oceňování, účtování či jejich zveřejnění ve výkazech. Na teoretickou část navazuje praktická část, kde jsou popsané teoretické poznatky aplikovány ve vybrané společnosti.

Teoretická část je zpracována explanační metodou, kdy je postupováno od obecného k jednotlivému. Poznatky jsou zpracovány obecně teoretickou metodou, konkrétně indukci a srovnáním. Získané informace jsou v praktické části aplikovány pomocí konkrétních příkladů. Kde je použita metoda analýzy, která rozkládá komplex na části, komparace poznatků, a také metoda syntézy umožňují spojení rozmanitostí v celek.

Cílem teoretické části je nastínit problematiku zásob a rezerv z hlediska mezinárodních standardů účetního výkaznictví a české účetní legislativy. Hlavním cílem praktické práce je analýza rozdílů a následné komparace mezi těmito účetními systémy. Vybrané odlišnosti jsou v praxi zobrazeny u společnosti Veolia Energie ČR, a.s. Dalším cílem diplomové práce je navrhnout zlepšení a případná vhodná řešení pro společnost Veolia Energie ČR.

## **2 VYMEZENÍ VYBRANÝCH MEZINÁRODNÍCH STANDARDŮ ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ**

V rámci celosvětové globalizace se ruší hranice mezi ekonomikami. Proces globalizace probíhá napříč různými obory včetně účetnictví, hlavní rozvoj se však týká informačních systémů, které významně ovlivňují další rozvoj světové ekonomiky. Vzniká tlak na zvýšení srovnatelnosti, srozumitelnosti a také spolehlivosti účetních výkazů, které hrají významnou roli v podnikatelských či vládních rozhodnutích. Účetnictví založené pouze na národní legislativě nedosahuje takové obsáhlosti a kvality, aby vyhovovalo všem potencionálním uživatelům. Z důvodu působení těchto procesů narůstá potřeba mezinárodní harmonizace účetnictví. (Knápková, Pavelková a Šteker, 2013)

Podle Dvořákové (2014) existují v současnosti tři proudy mezinárodní účetní harmonizace, kterými jsou Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), účetní směrnice Evropské unie a národní účetní směrnice USA – US GAAP (Generally Accepted Accounting Principles).

### **2.1 Harmonizace v rámci Evropské unie**

Evropské unie (EU), která zajišťuje nejen volný pohyb zboží, osob a kapitálu, vytváří také ucelené ekonomické prostředí, které je nutné regulovat a postupně sbližovat. EU tuto činnost v rámci účetnictví provádí prostřednictvím směrnic Evropského společenství, které jsou závazné pro všechny členské státy. Tyto směrnice jsou vydávány prostřednictvím přepisu, který jsou povinny členské země implementovat do svých národních legislativ.

Oblasti účetnictví se týká čtvrtá, sedmá a osmá směrnice. Čtvrtá směrnice se zabývá harmonizací ročních účetních výkazů kapitálových společností. Sedmá směrnice je zaměřena na účetní výkazy skupiny podniků – koncerny, holdingy apod. tedy na celky, které musí sestavovat jak individuální účetní závěrku tak i konsolidovanou. Osmá směrnice se týká ověřování účetních závěrek auditorem. Stanovuje jak požadavky k získání kvalifikace auditora, tak uznávání auditorů napříč zeměmi Evropské unie.

Ovšem srovnatelnost účetních výkazů v rámci EU skýtá problémy již v implementaci směrnic, které se zabudovávají do jednotlivých národních legislativ, směrnice si totiž země upravují podle svého ekonomického a právního prostředí. Další

překážkou je, že směrnice nejsou celosvětově uznávanými na kapitálovém trhu. Z toho důvodu se EU rozhodla implementovat Mezinárodní standardy účetního výkaznictví a to prostřednictvím Nařízení o Mezinárodních účetních standardech (IAS), které ukládá společnostem obchodujících na regulovaných trzích EU, aby sestavovaly konsolidované účetní závěrky v souladu s IFRS. (Kovanicová, 2004)

## **2.2 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví**

IFRS se řadí mezi významné nástroje světové harmonizace účetnictví již od poloviny sedmdesátých let. V té době vznikl Výbor pro mezinárodní účetní standardy (IASB) se sídlem v Londýně, který je nezávislou organizací založenou účetními odborníky z celého světa. Dobrovolní experti se sdružili za cílem vytvořit ucelený systém vykazování účetních skutečností v obchodních společnostech a zajistit světovou srovnatelnost jejich účetních závěrek. (Knápková, Pavelková a Šteker, 2013)

Podle Kovanicové (2004) bylo hlavním důvodem vzniku mezinárodních účetních standardů růst společností, jejich slučování a vznik nadnárodních korporací, které vyžadovaly mezinárodní srovnání.

V roce 1997 byl založen Stálý interpretační výbor (SIC), jehož úkolem bylo vyřešit konkrétní problémy, které vznikly po aplikaci standardu v jednotlivých společnostech. Specifické problematické otázky pak zpracovával a vydával jako interpretace k daným standardům. (Knápková, Pavelková a Šteker, 2013)

Do roku 2002 byly standardy vydány pod názvem Mezinárodní účetní standardy. Od roku 2003 jsou vydávány pod nynějším názvem, který zároveň zastřešuje jak nově vydané standardy tak i předchozí standardy IAS a také interpretace k jednotlivým standardům.

Standardy nyní vytváří Nadace IFRS, jejímž hlavním cílem je i nadále vytváření ucelených globálních standardů, které zajistí transparentnost a srovnatelnost účetních závěrek jednotlivých organizací. (Bohušová, 2008)

Nadace je tvořena zástupci z celého světa, aby byla zajištěna nezávislost a územní vyváženost. Nadace IFRS zastřešuje Radu pro Mezinárodní účetní standardy, která vydává jednotlivé standardy výkaznictví. Dále Poradní sbor, který je prostředníkem mezi širokou veřejností a Radou a také Výbor pro interpretace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Úkolem Výboru je podávání výkladu a

doporučení ve sporných otázkách při aplikaci jednotlivých standardů v různých typech organizací. (Dvořáková, 2014)

Struktura mezinárodních standardů účetního výkaznictví se skládá z:

- úvodu, který definuje účel IFRS,
- předmluvy,
- Koncepčního rámce, který definuje cíle účetních výkazů, základní předpoklady pro sestavování výkazů, kvalitativní charakteristiky, základní prvky a jejich rozpoznání a oceňování,
- účetní standardy (IAS/IFRS),
- interpretace standardů (SIC/IFRIC). (Kovanicová, 2004)

Celý komplex standardů je primárně určen pro kapitálové společnosti, jejichž cílem je dosahování zisku. Z tohoto důvodu byly standardy v roce 2002 přijaty v rámci Evropské unie pro uvedené společnosti s aplikovatelností nejpozději od roku 2005. IFRS jsou v unii přijímány formou nařízení a vykazují podle nich povinně společnosti veřejně emitující cenné papíry. EU zajišťuje překlad standardů a interpretací upravených právem unie do všech oficiálních jazyků. Proces schvalování standardů či interpretací je v rámci Evropské unie poněkud zdlouhavý. Postupně se standardem zabývá Evropská poradní skupina účetního výkaznictví, kde jsou zastoupeni národní experti z jednotlivých zemí Evropské unie. Dále Skupina pro posouzení doporučení standardů, kterou tvoří účetní vybraní Evropskou komisí. Jejím úkolem je posouzení objektivnosti a úplnosti standardů. Výbor pro regulaci účetnictví je dalším orgánem, přes který jde schvalovací proces standardů. Výbor je složen ze zástupců ministerstev financí jednotlivých zemí. Celý schvalovací proces ukončí Evropský parlament a Rada, které vystupují jako hlavní schvalovací orgán, neboť předložený standard mohou odmítnout. (Jílek a Svobodová, 2012)

Hlavní výhodou v legislativním procesu spatřují autoři Jílek a Svobodová (2012) v tom, že standardy a interpretace jsou v EU přijímány ve formě nařízení a není nutné je tedy implementovat do národní legislativy, neboť každý proces převodu do národních právních předpisů způsobuje většinou chaos a specifické problémy.

Globalizační tlaky nutí společnosti emitovat nejen v Evropě, ale také ve zbytku světa. Bohužel různé účetní systémy jim brání, proto byla v roce 2006 zahájena konvergence IFRS a US GAAP. Spolupráce tkví v odstranění podstatných rozdílů mezi

těmito účetními systémy a budoucnou ve vytváření společných standardů. (Jílek a Svobodová, 2012)

Historicky hlavní kritika IFRS tkví v tom, že v rámci standardů byly schváleny všechny účetní metody, které jsou široce používány a tím ztrácely standardy svou efektivitu, na rozdíl od národních předpisů Spojených států amerických, které se snažily zúžit rozsah přijatých alternativ i přes nejednotnost v účetnictví. (Mackenzie, 2014)

Kovanicová (2004) tvrdí, že při zkoumání obou systémů dojdeme k závěru, že IFRS a US GAAP nejsou věční rivalové, ale existuje mezi nimi určitá symbióza. IFRS se mohou zdát stručné a všeobecné naopak US GAAP jsou velmi podrobné. Tímto si mohou být v určitých skutečnostech nápomocní. Spojení těchto systémů by umožnilo uživatelům účetních závěrek, hlavně investorům lépe analyzovat a porovnávat investiční příležitosti napříč celým světem a různým spektrem společností.

## **2.3 IAS 2 – Zásoby**

Zásoby považujeme za majetek, tedy aktivum, které má charakter movité věci. Zásoby patří do oběžných aktiv, která jsou držena pouze krátkodobě. Zásoby k sobě na druhé straně vážou cizí nebo vlastní část kapitálu. Velikost zásob je zpravidla určena předmětem podnikání společnosti a také její velikostí. (Kolektiv autorů, 2015)

Podle Štekera a Otrusínové (2013) zásoby představují nejméně likvidní část oběžných aktiv. Mají malou schopnost rychle se přeměnit v peněžní prostředky. Zásoby jsou pořizovány za účelem budoucího zisku, například v podobě tržeb za prodané výrobky.

Tento standard definuje zásoby, určuje způsob jejich oceňování a zaúčtování do nákladů. Standard je použitelný pro všechny zásoby, které nejsou přímo vyňaty. Nevztahuje se tedy na nedokončenou výrobu vztaženou ke smlouvám o zhotovení dále na zásoby povahy zemědělských a lesních výrobků či nerostných rud, biologická aktiva užívaná v zemědělské výrobě, které upravuje IAS 41 – Zemědělství. (Dvořáková, 2011)

### **2.3.1 Definice zásob**

Zásoby můžeme definovat jako aktiva, která jsou držena za účelem prodeje v průběhu běžných aktivit podnikání. Nejedná se o dlouhodobý majetek, který je účetní jednotkou držen za účelem prodeje. Dále za zásoby považujeme aktiva ve výrobním

procesu určená k prodeji – jedná se o nedokončenou výrobu a výrobky, a také suroviny a materiál, které se spotřebovávají ve výrobním procesu nebo při poskytování služeb. (Dvořáková, 2011)

Zásoby můžeme členit na nakoupené – hlavním zástupcem je zboží určené k dalšímu prodeji nebo suroviny a materiál určený k výrobě, a vyráběné – tedy hotové výrobky a nedokončená výroba nebo poskytování služeb, u kterých ještě nedošlo k uznání výnosů. (Kovanicová, 2005)

### **2.3.2 Oceňování zásob**

„Zásoby oceňujeme náklady na pořízení nebo čistou realizovatelnou hodnotou, a to nižší z těchto hodnot“, jak tvrdí Jílek a Svobodová (2012, s. 86).

Bohušová (2008) uvádí, že náklady na pořízení zahrnují nejen nákup zásob, ale také jejich přeměnu i jiné náklady, které byly vynaloženy na uvedení zásob do současné podoby.

#### **Náklady na pořízení**

Náklady na nákup zásob zahrnují cenu pořízení, dovozní cla, nerefundovatelné daně, dopravné, náklady na manipulaci, pojistné a ostatní přímo přiřaditelné náklady. V určitých případech lze do pořizovacích nákladů zahrnout úroky podle standardu IAS 23 – Výpůjční náklady. Od ceny pořízení se musí odečíst ještě slevy, obchodní srážky a jím podobné položky. (Dvořáková, 2011)

Existují dvě metody na zobrazení slev či rabatů:

- metoda hrubé částky, při níž se sleva odečítá od hodnoty zboží v rozvaze a po prodeji či spotřebě se částka snižuje ve výsledovce v nákladech na prodané zboží,
- metoda čisté částky, kde se nevyužitá obchodní sleva v rozvaze přičítá k hodnotě zboží a po prodeji zásob se vykáže ve výsledovce jako ztráta. (Hinke, 2013)

#### **Náklady na přeměnu**

Náklady na přeměnu zásob souvisí s jejich výrobou. Mezi tyto náklady se zahrnují přímé osobní náklady, pevná a variabilní výrobní režie, která se přímo vztahuje k výrobě těchto zásob.

Za fixní výrobní režii lze považovat nepřímé výrobní náklady, které se s objemem výroby nemění. Jsou to například odpisy strojů, výrobních budov. Do variabilních nepřímých nákladů se zahrnují nepřímé mzdy či nepřímý materiál. Pevné

výrobní režie přechází do ceny zásob pouze za předpokladu normálního (běžného) využití kapacit. Kapacita, která nevstupuje do ceny zásob, se zaúčtuje jako náklad v období, s kterým věcně a časově souvisí. Pokud není možné přesně určit náklady související s danou zásobou, postupuje se podle racionální rozvrhové základny. (Jílek a Svobodová, 2012)

V případě, že je abnormálně vysoký objem výroby, rozpočítají se fixní náklady ne podle skutečné výroby, ale podle běžného (průměrného) využití kapacit. (Mládek, 2009)

Dvořáková (2011) uvádí, že požadavek na nepřizování nadměrné části fixní režie je z důvodu, aby nebyly nadhodnocovány vyráběné zásoby v období, kdy není kapacita využita. Ovšem v případě zvýšení výrobní kapacity nad běžnou úroveň vyvolá snížení fixní režie na jednotku.

Ostatní náklady vstupují do pořizovací ceny zásob tehdy, když byly vynaloženy v souvislosti uvedení zásob do současného stavu. Za tyto náklady můžeme považovat vyhotovení projektu „na míru“ zákazníkům.

Náklady nevstupující do ocenění zásob jsou například:

- náklady na neúčelně vynaloženou práci,
- náklady spojené s velkým objemem odpadu,
- náklady na prodej,
- zbytečné náklady na skladování,
- správní režie nesouvisející s uvedením zásob do současného stavu.

(Jílek a Svobodová, 2012)

Mládek (2009) uvádí ocenění zásob pomocí **absorpční ceny**, která se skládá z přímých a nepřímých nákladů. Podle něj je tento přístup jednoduchý a snadno se zavádí do praxe bez nadbytečných nákladů.

Položky nevstupující do absorpční ceny:

- správní a obecné náklady – platy pracovníků správy, odpisy majetku správy, výzkum, vývoj, reklama, marketing, náklady nesouvisející s výrobou,
- odbyt – odměny obchodních zástupců, pronájmy a odpisy majetku používaného v odbytu,
- přeprava a skladování nesouvisející s výrobou,
- nadbytečné zmetky materiálu i práce,

- odstavené či málo využité výrobní zařízení. (Mládek, 2009)

Do ceny zásob lze aktivovat i výpůjční náklady, které jsou specifikovány v IAS 23 – Výpůjční náklady a to za předpokladu, že jsou spojeny s pořízením tzv. způsobilého aktiva. Způsobilé aktivum potřebuje určitý čas, aby se stalo připraveným k prodeji či použití. Většina zásob jak uvádí Dvořáková (2011) jsou vyráběny ve velkém množství a v krátkém časovém úseku a nejsou tedy způsobilými aktivy a nelze u nich úrok aktivovat.

Pokud se náklady na pořízení zásob blíží výsledkově úrovni nákladu na pořízení, může jednotka využít metodu standardních nákladů. Tato metoda počítá s běžnou spotřebou materiálu, práce a s běžným využitím kapacit. Nebo jednotka využije metodu maloobchodního prodeje, která se často v maloobchodě používá z důvodu rychlého obratu velkého množství zásob. Zásoby se v metodě maloobchodního prodeje oceňují cenou sníženou o určitou hodnotu marže. (Jílek a Svobodová, 2012)

Zvláštnímu ocenění podléhá ocenění zásob ve sdružené výrobě. Sdružená výroba je proces, kde probíhá výroba více produktů najednou a jejich poměr nelze ovlivnit, například zpracování ropy. Ve sdružené výrobě lze při ocenění použít kalkulační rozčítací metodu nebo odečítací.

Odečítací metoda rozděluje výrobky na hlavní a vedlejší. Náklady na hlavní výrobek se určují podle vztahové veličiny, kterou je čistá realizovatelná hodnota vedlejších produktů. V případě, že je ve výrobě více hlavních výrobků je použita metoda rozčítací.

Rozčítací metoda je založena na přiřazování nákladů pomocí racionálně zvolené základny, nejčastěji je základnou prodejní cena jednotlivých hlavních výrobků.

V případě, že jednotka je poskytovatelem služeb může do ocenění promítnout pouze přímé osobní náklady, mzdy vedoucích pracovníků a odpovídající režie. Nelze do ocenění zahrnout správní a odbytovou režii. (Dvořáková, 2011)

### **2.3.3 Hodnota držených zásob**

Při skladování oceněných zásob na bázi historických cen může dojít ke snížení jejich hodnoty z důvodu poškození, zastarávání či změny poptávky. Hodnota zásob musí být průběžně sledována, aby byl dodržen aktuální princip a hlavně princip opatrnosti. Standard proto vyžaduje zásoby ocenit pořizovací cenou nebo čistou realizovatelnou hodnotou a to tou, která je nižší. (Dvořáková, 2011) Tato metoda je



označována zkratkou LCM (Lower of Cost or Market), to znamená nižší z hodnoty nákladů (Cost) a čisté pořizovací ceny (prodejní ceny – Market). (Hinke, 2013)

Čistá realizovatelná hodnota je odhadnutá prodejní cena, která by byla v běžné obchodní transakci zaplacená, snížena o odhadnuté náklady na dokončení či uskutečnění prodeje. Odhadnutá prodejní cena se vztahuje jen na prodej zásob konkrétní účetní jednotky a není vázána na reálnou hodnotu zásob sníženou o náklady z prodeje. (Bohušová, 2008)

Jak uvádí Jílek a Svobodová (2012) nesmí se zaměřovat realizovatelná hodnota s reálnou hodnotou. Ta představuje hodnotu, která by vznikla při transakci mezi znalými a ke směně ochotnými stranami za obvyklých podmínek.

Snížení hodnoty zásob provádí podnik na základě individuálních rozhodnutí. V průběhu účetního období musí jednotka sledovat vývoj cen zásob a své odhady neustále zpřesňovat. Odhady jsou prováděny s ohledem na účel použití zásob. (Dvořáková, 2011)

Snížení hodnoty zásob vyplývá z premisy, že aktiva by měla být oceněna na takové úrovni, aby tomu jejich využití či prodej odpovídal.

Zásoby, které jsou určeny k použití při výrobě jiných zásob, se nesmí přecenit pod náklady pořízení, v případě, že se očekává, že finální výrobek bude prodán za stejnou nebo vyšší cenu, než byly jeho náklady pořízení.

Odhad čisté realizovatelné hodnoty se provádí v každém účetním období. Pokud nebudou platit okolnosti, které vedly ke snížení hodnoty zásob (k přecenění) nebo existují důkazy, že se jejich hodnota opět zvýší, zruší se přechozí snížení zásob tak, aby jejich hodnota odpovídala nižší z hodnoty pořizovací ceny nebo změněné čisté realizovatelné hodnotě. (Jílek a Svobodová, 2012)

Hodnotu zásob nelze podle standardu zvyšovat nad její původní (historickou) úroveň. (Dvořáková, 2011)

### **2.3.4 Účtování zásob**

Pokud jednotka podle IFRS zvolí sestavení jen druhové výsledovky, neznamená to, že nebude správní a odbytové náklady sledovat vůbec. Musí vést alespoň vnitropodnikově účelovou evidenci zásob. Standard po jednotce požaduje i rozdělení nákladů vstupujících do ceny aspoň na výrobu, odbyt a správu. Jednotka ovšem nemusí vést tyto údaje ve zvláštních systémech, může použít data z manažerského účetnictví. (Mládek, 2009)

U účtování o převodu zásob mezi dodavatelem a odběratelem je důležité stanovit, kdy se stávají zásoby majetkem toho druhého. Pro toto rozhodnutí lze použít kritérium „rizika a výhody vlastnictví“ nebo „kontroly“. Rizika a výhody přechází na druhou stranu většinou v momentě, když zásobu přijme a splní všechny vedlejší povinnosti (instalace). Kontrola vychází z pohledávky, kdy vzniká odběrateli povinnost zaplatit a dodavateli nárok na inkaso. (Mládek, 2005)

IFRS neurčuje žádný postup účtování, proto si jednotka může zvolit postup sama. Podnik zahrne nejprve do nákladů na prodané zboží (výrobek, službu) veškeré náklady související s výrobou. Poté odečte náklady, které s výrobou nesouvisí.

Účtování o zásobách úzce souvisí s IAS 18 – Výnosy. Neboť hodnota zásob se zaúčtuje jako náklad ve stejném období jako příslušný výnos.

Standard nevyžaduje účtovou osnovu a striktní vedení zásob na očíslovaných účtech. V dnešní informační době jsou účetní případy vedeny většinou přes databáze, které umožní, aby se informace formovaly podle požadavků konkrétního uživatele. Také jednotlivé zkratky například příjemek či výdejek si každá firma stanoví sama podle svých potřeb. Zvolený systém jednotky musí být přehledný, aby doložil správnost zápisu účetního případu a umožnil hladký průběh auditu.

Při účtování manka a škod IFRS zakazuje zahrnovat abnormální úbytky do hodnoty zásob. Pojem abnormální nedefinuje, ale v praxi se vychází z předpokladu, zda se dalo škodě zabránit. Například krádeže v obchodě se definují jako přirozený úbytek, neboť jim zabránit nejde. Naproti tomu ukradené zásoby, které byly střežené na skladě ochrankou, budou považovány za abnormální úbytek. V případě, že zásoby ubývají úmyslně, měly by být úbytky zahrnuty do personálních nákladů.

Náklady související s poskytováním služeb by dle pravidel měly také procházet zásobami, ale jelikož postrádají většinou hmotnou podstatu, účtují se do akruálů. (Mládek, 2009)

Snížení hodnoty zásob se účtuje jako náklad, jestliže se objeví důvod, aby jejich hodnota znova vzrostla. Toto zhodnocení se zaúčtuje jako záporný náklad, nesmí se vykázat jako výnos. (Mládek, 2005)

### **Opravné položky k zásobám**

I přes existenci vykázání snížení hodnoty zásob, není vyloučeno, že podnik nemůže vytvořit opravnou položku k zásobám. Opravná položka se tvoří většinou při nadměrném množství pořízených zásob. Tyto zásoby mívají nízké pořizovací náklady, ale náklady spojené s jejich nedostatkem by byly vysoké. (Mládek, 2005)

### 2.3.5 Spotřeba zásob

Při vyskladňování zásob stejného druhu lze jeden druh zásob v různých cenách ocenit individuální cenou nebo nákladovým vzorcem (oceňovací technikou).

Individuální cenou se oceňují zásoby, které nejsou zaměnitelné a jsou určeny pro konkrétní projekty. Konkrétní zásobě se přiřadí její určené náklady a nezáleží na tom, zda je nakoupena nebo vyrobena.

Nákladové vzorce se použijí v případě ocenění zásob stejného druhu. Jedná se o oceňovací techniku First in, first out (FIFO) a vážený aritmetický průměr. (Dvořáková, 2011)

Metoda FIFO – „první do skladu, první ze skladu“ oceňuje zásoby podle položek, které jsou pořízeny jako první. Váženým aritmetickým průměrem je oceněna každá položka, která byla v průběhu období nakoupena nebo vyrobena. Vážený aritmetický průměr je počítán periodicky nebo po každém nákupu či výrobě.

Spotřeba zásob nebo jejich prodej se zaúčtuje jako náklad v období, v němž jsou účtovány související výnosy. Snížení hodnoty zásob se účtuje v době, ve které došlo k očekávanému snížení. Jestliže se hodnota snížených zásob zvýší, zaúčtování zrušeného snížení se projeví ihned, kdy jednotka změnu zjistila. Zásoby mohou tvořit také část jiného aktiva a jsou potom do nákladů rozpouštěny po dobu životnosti daného aktiva. (Jílek a Svobodová, 2012)

Spotřeba neskladovatelných zásob se neodděluje od ostatních nákladů, které se promítají do výrobku. (Mládek, 2005)

### 2.3.6 Zveřejnění

V účetní závěrce musí účetní jednotka zveřejnit:

- účetní pravidla pro oceňování zásob, včetně případných nákladových vzorců,
- účetní hodnotu zásob ve členění – materiál, zboží, nedokončená výroba, výrobky,
- celkovou úroveň zásob oceněných čistou realizovatelnou hodnotou a jejich případné storno i se zdůvodněním, proč byla hodnota zásob znovu navýšena,
- účetní ocenění zásob v zástavě či záruce. (Dvořáková, 2011)

## **2.4 IAS 37 – Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky**

Rezervy se tvoří za účelem pokrytí budoucích výdajů, které pravděpodobně v budoucnu nastanou, ale není známa jejich výše nebo období. Rezervy se vykazují v rámci cizích zdrojů, které představují dluhy účetní jednotky. (Kovanicová, 2012)

Standard stanovuje definici rezerv a podmíněných závazků. Zabývá se problematikou jejich oceňování a použití rezerv. Předmětem standardu nejsou rezervy a podmíněná aktiva a závazky týkající se finančních nástrojů – IFRS 9, na které je aplikována fair value, pro ostatní finanční nástroje je standard použitelný. Dále se nezabývá zmařenými smlouvami, kde strany nesplnily své závazky, s výjimkou nevýhodných smluv; také rezervami v pojišťovnictví a ostatními rezervami, které jsou součástí obsahu jiných standardů, např. IAS 11, IAS 12, IAS 17. (Bohušová, 2008)

### **2.4.1 Definice rezerv, podmíněného závazku a aktiva**

Aby bylo možné definovat rezervu, je nutné znát základní definice závazků a aktiv z Koncepčního rámce IFRS.

Závazek vznikne na základě uzavření smlouvy nebo mimosmluvně, jako důsledek minulých událostí a je současnou povinností jednotky. Vypořádání závazku představuje odtok zdrojů a entita nemá jinou možnost, než jej vypořádat. Mimosmluvní závazek vzniká z obchodních zvyklostí a politik společnosti, může také vyplynout z chování v minulosti. Mimosmluvní závazek vyplývá i z konkrétního oznámení třetím stranám, které u nich vytváří reálná očekávání, že se bude určitým způsobem jednat. (Dvořáková, 2011)

Standard rozlišuje rezervu a podmíněný závazek, kde rezerva je definována jako závazek s nejistým časovým rozvrhem a výší. Rozlišuje také aktiva a závazky, které budou vykázány, a které se naopak v rozvaze vykázat nesmí. (Jílek a Svobodová, 2012)

Pojem rezerva nelze dle standardu spojovat se snížením hodnoty aktiv ve smyslu odpisů a opravných položek. Rezerva se také odlišuje od dohadných položek pasivních, které vnikají například z nevyfakturované dodávky. Dohadné položky jsou závazky vyplývající ze vztahu ke konkrétním osobám, kde však není jasná výše závazku, a proto musí být jednotkou odhadnuta. Rezervy jsou na rozdíl od dohadných položek více neurčité, z toho důvodu se musí vykazovat odděleně. Rezerva může být vykázána jedině, když jako současný závazek existuje nezávisle na budoucích činnostech podniku. (Dvořáková, 2011)

Podmíněný závazek se vyvinul jako důsledek minulých událostí a jeho existence v budoucnu je nejistá a není plně pod kontrolou jednotky. Považuje se za existující závazek, ale není vykázán, neboť není pravděpodobné, že dojde k ekonomickému odtoku zdrojů nebo že půjde s dostatečnou spolehlivostí vyčíslit. (Jílek a Svobodová, 2012)

Podmíněná aktiva jsou pravděpodobná aktiva, která vznikla v důsledku minulých událostí. Budoucí ekonomický prospěch závisí na splnění určitých podmínek, u nichž není jisté, že se stanou a společnost nemá na splnění podmínek vliv nebo aktivum nelze spolehlivě ocenit. (Dvořáková, 2011)

#### **2.4.2 Ocenění rezerv**

Rezervy se oceňují nejlepším odhadem výdajů, které bude nutné vynaložit na vypořádání současného závazku, který je zaúčtován k rozvahovému dni. Při oceňování se berou v úvahu veškerá rizika a nejistoty. (Jílek a Svobodová, 2012)

Za nejlepší odhad se považuje částka, kterou by podnik vyplatil, jestliže by se závazek k rozvahovému dni nebo jeho částka převedla na třetí osobu. Při stanovení odhadnuté částky rezervy je nutné dodržovat zásadu opatrnosti.

Při odhadu podnik využívá zkušeností, expertních posudků, statistických metod apod. Rezerva se oceňuje v částce před zdaněním. Odhadnutá částka by měla zohledňovat rizika a budoucí nejistotu, proto by jednotka měla vyčíslit odhad v různých variantách budoucího vývoje. Zvolit by měla jednotka tu vyšší částku, ale s ohledem na zásadu opatrnosti by neměla rezervy úmyslně nadhodnocovat.

Vytvořené rezervy se oceňují stejně jako jiné dlouhodobé závazky v současné hodnotě diskontovaných peněžních toků. Jednotka nemusí diskontování provádět, pokud hodnota rezervy není vzhledem k časovému trvání významná. Pro diskontování závazku se použije diskontní sazba, která představuje veškeré tržní posouzení časové hodnoty peněz a ostatní specifická rizika. (Dvořáková, 2011)

Při oceňování rezervy musí jednotka zohlednit i případný vliv budoucí události (nová technologie, novela zákona).

Standard se zabývá také situací, kdy v souvislosti s událostí, na kterou je vytvořena rezerva, účetní jednotka vyřadí aktivum. Zisky a ztráty z vyřazení aktiva neovlivňují výši rezervy.

Pokud výdaje nezbytné k vypořádání vytvořené rezervy bude platit jiná strana, účetní jednotka musí náhradu vykázat samostatně jako aktivum s hodnotou nepřesahující

hodnotu rezervy. Vykázat náhradu smí jednotka jen, pokud je jisté její obdržení. Ve výsledovce je možné náhrady zobrazit snížením nákladů na rezervu. I když je možné snížení rezervy o výši náhrady, většinou odpovídá účetní jednotka za celou výši závazku, přestože dojde k plnění od třetí strany. Proto se rezerva vykazuje v plné výši. (Bohušová, 2008)

Ocenění rezerv se k rozvahovému dni prověřuje a zpřesňuje. Rezervy mohou být použity jen na účely, na které byly vytvořeny. Rezerva funguje jako jiný závazek, který je buď uhrazen, nebo odúčtován z důvodů svého nevyčerpání. (Dvořáková, 2011)

### **2.4.3 Účtování rezerv a podmíněných závazků**

O rezervách bude jednotka účtovat, jen pokud splní tyto náležitosti:

- existuje současná povinnost vyplývající z minulosti,
- je pravděpodobný odliv ekonomických výhod,
- je možné spolehlivě odhadnout jejich výši. (Mládek, 2009)

Existence současného závazku vyplývajícího z minulosti závisí na odhadu společnosti, zda je jeho existence více pravděpodobná než nepravděpodobná. Společnost musí ve svém odhadu zvážit všechny okolnosti a zjistit všechny dostupné informace. Pokud se společnost rozhodne, že současný závazek je dostatečně pravděpodobný, vykáže rezervu, v opačném případě jde o podmíněný závazek. Rezerva vykázaná jako závazek s nejistým časovým rozvrhem či výší, vzniká z důsledku minulých událostí, které jsou právně vymahatelné. (Dvořáková, 2011)

Za pravděpodobné se považuje, že pravděpodobnost odlivu ekonomických výhod bude vyšší než 50 %. Ekonomické výhody bývají většinou peníze, ale mohou to být také budovy, stroje, patenty. Za předpokladu, že není možné odhadnout přesnou výši rezervy, uvede jednotka její cenové rozpětí. (Mládek, 2009)

Jak uvádí Dvořáková (2011) to, že společnost odhadne ocenění rezervy, neznamena, že rezerva není spolehlivě odhadnutá. Pokud však odhad nelze provést, vykáže se daný závazek jako podmíněný v komentáři k účetní závěrce.

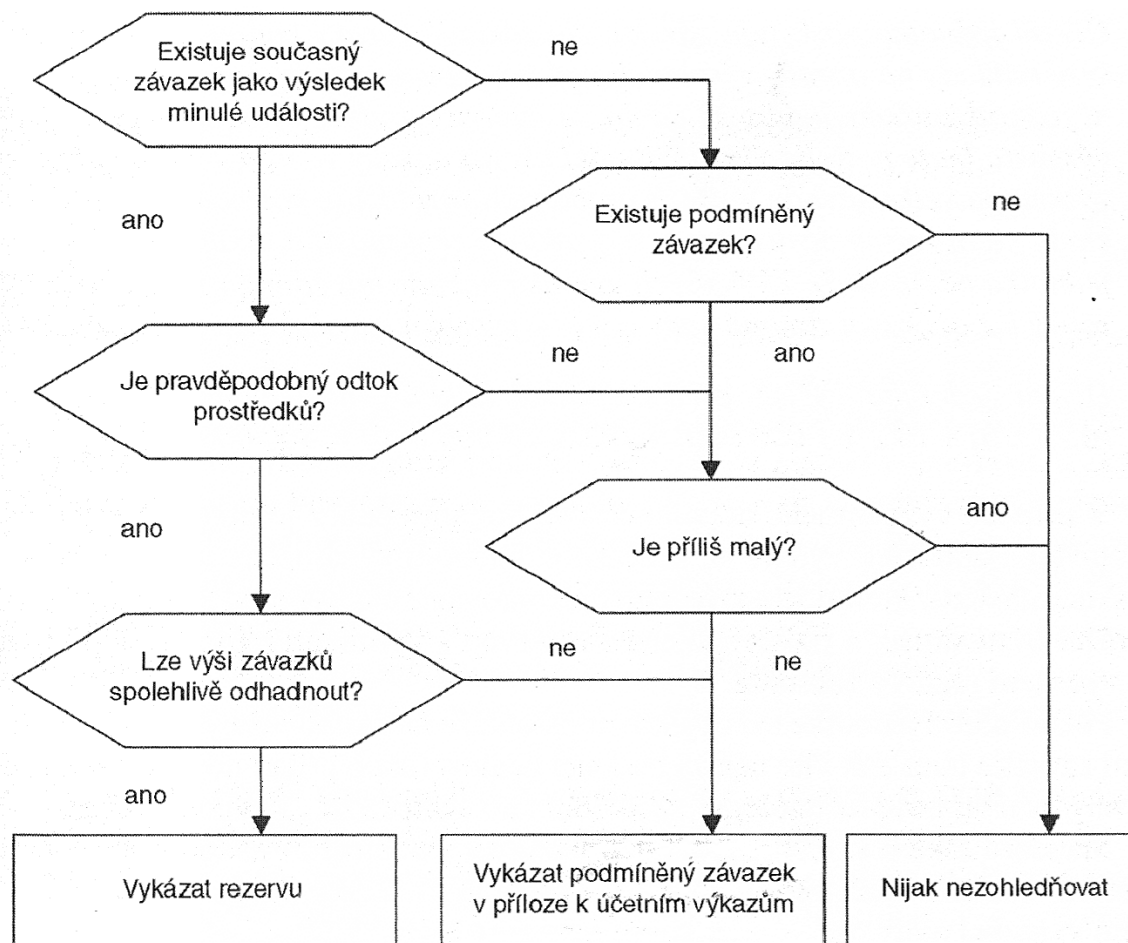
Pokud nejsou splněny všechny výše uvedené náležitosti, nesmí být o rezervě účtováno. (Mládek, 2009)

Jestliže jednotka může svým konáním zabránit budoucím výdajům (ekologické zařízení), neexistuje tedy k takovým výdajům současný závazek, a tudíž na ně nelze vytvořit rezerva. V tomto případě není splněna podmínka současného závazku

vyplývajícího z minulosti. Pokud se vyskytne situace, která nevytváří závazek hned, ale ten může vzniknout později v budoucnu, například z důvodu právních změn, které by zapříčinily jeho vznik, vytvoří se rezerva v době, kdy je změna legislativy jistá. (Bohušová, 2008)

Pravidla pro účtování o rezervě jsou přehledně znázorněna v následujícím obrázku Obr. 2.1.

Obr. 2.1 Rozhodovací diagram



Zdroj: Bohušová, 2008

Rezerva se účtuje jako běžný závazek, v období, se kterým věcně a časově souvisí, snižuje výsledek hospodaření. Rezervu nelze tvořit v čase, vytvářet ji postupně na konkrétní účel, ale tvoří se do nákladů ve výši současného závazku.

S účtováním rezerv souvisí také jejich daňové zatížení. V závislosti na konkrétních daňových zákonech je tvorba rezervy daňově neuznatelný náklad. V případě, že výdaje, které jsou spojeny s čerpáním rezervy, budou v budoucnu daňově uznatelné, musí jednotka účtovat o odložené daňové pohledávce. Čerpání rezerv probíhá v dalších letech následujících po jejím vytvoření. V případě, že se

rezerva nevyčerpá, zbylá výše se rozpustí. Čerpání rezervy se účtuje na stranu Dal příslušných nákladů a na stranu Má dáti konkrétní rezervy. (Dvořáková, 2011)

Podmíněné závazky účetní jednotka neúčtuje, a tak nebudou vykázány ani ve výkazu o finanční pozici. Podmíněné závazky se neúčtují, protože jejich existence nejde ovlivnit účetní jednotkou a není pravděpodobné, jestli v budoucnu nastanou. Jako podmíněné závazky jsou vedeny všechny závazky, které nesplňují podmínky pro vykázání ve výkazu o finanční pozici. (Jílek a Svobodová, 2012)

#### 2.4.4 Druhy rezerv

Společnosti rozlišují různé druhy rezerv, které se vykazují jako závazky.

**Rezerva na placená volna**, kde patří i nemocenské nebo neplánované dovolené. Aby ve společnosti nevznikaly velké výkyvy, tak si v lednu jednotka odhadne pomocí časového rozlišení náklady, které vzniknou v době, kdy si zaměstnanec vezme dovolenou. V praxi společnosti náklady účtují prostřednictvím časového rozlišení jako výdaje příštího období, i když jde o rezervu a měla by být vykázána zvlášť.

U **rezervy na bonusy nebo prémie**, které souvisejí s pravidelným i nepravidelným odměňováním zaměstnanců, se v praxi postupuje stejně jako u placeného volna. (Mládek, 2005)

**Rezerva na záruky** je nejčastěji vytvářenou rezervou. Společnost ve smlouvě se zákazníky garantuje odstraňovat výrobní vady. Na základě minulých zkušeností společnost vytvoří tuto smluvní rezervu. (Bohušová, 2008)

**Rezervy na smluvní reklamace a záruky** se vykazují v závazcích na rozdíl od povinných reklamací. Tvorba těchto rezerv se nevykazuje ve výsledovce jako snížení výnosů, ale jako náklad. Hlavní rozdíl mezi smluvní a povinnou rezervou je, že neovlivňuje rozvahu, ale výsledovku. Reklamace nebo bezplatné opravy vyplývající ze zákona se projeví rezerva jako snížení výnosů, naopak reklamace vyplývající ze smlouvy se považuje za náklad.

Na prémie a kupony, tedy **výhody pro zákazníky**, lze také vytvořit rezervu. I když společnost neví, kolik bude premií (dárků) uplatněno, musí na ně vytvořit rezervu, jejíž výši odhadne a během poskytování výhod zpřesňuje.

**Rezerva na riziko spojené s neodpovídajícím pojištěním** se tvoří na majetek, který nemá pojištění nebo jeho pojištění není dostatečné. Společnost provede odhad ceny majetku jako pojišťovna a vytvoří rezervu. Tato rezerva není součástí



všeobecných rizik podnikání, na která rezervy tvořit nelze. Jestliže se společnost zajistí derivátem, většinou už nemusí tvořit rezervu. (Mládek, 2005)

**Nepříznivé dohody** (nevýhodné smlouvy) jsou pro společnost nevýhodné, přinášejí ztrátu. U nevýhodné smlouvy převyšují náklady plynoucí ze splnění smluvních povinností ekonomický užitek, který je ze smlouvy očekáván. (Dvořáková, 2011)

Pokud koupená společnost vytvořila před **akvizicí** rezervy, kupující společnost je převezme, pokud očekává jejich plnění. Kupující společnost zjistí, za kolik by byla třetí strana ochotná převzít závazek, bere se ohled na současnou hodnotu i riziko.

**Rezerva na soudní spory** se tvoří tehdy, je-li zahájen soudní proces. Je možné vytvořit rezervu předcházející soudnímu procesu, neboť soudní procesy vznikají z prodeje vadných výrobků, znečišťování životního prostředí, nedodržování pravidel bezpečnosti práce. Musí být ovšem pravděpodobné, že z těchto důvodů opravdu k soudnímu sporu dojde.

Ke **garancím** se dle IFRS musí přistupovat jako k závazku, proto by měla společnost vytvořit rezervu na garanci, pokud ji poskytuje. (Mládek, 2005)

Rezerva na plánované náklady se nevytváří, výjimkou je rezerva na náklady spojené s **restrukturalizací**. Ta se účtuje pouze, pokud splňuje následující kritéria:

- podrobný plán restrukturalizace,
- místo restrukturalizace,
- výše odškodnění pro zaměstnance, jejichž místa budou zrušena, jejich umístění funkce a počet,
- vynaložené výdaje,
- doba implementace plánu,
- předpoklad reálnosti, že bude restrukturalizace provedena, prostřednictvím jejího zahájení nebo zveřejnění. (Jílek a Svobodová, 2012)

Dvořáková (2011) uvádí, že tyto kritéria pro uznání rezervy jsou nutné proto, aby manažeři společnosti ke konci účetního období neupravovali úmyslně výsledek hospodaření prostřednictvím této rezervy.

Restrukturalizací se rozumí program, který je plánovaný a řízený vedením jednotky a mění obor podnikání nebo způsob jakým je podnikání řízeno.

Rezerva na restrukturalizaci zahrnuje náklady, které jsou nutné pro její provedení a nejsou spojeny s pokračujícími aktivitami jednotky. (Jílek a Svobodová, 2012) Nesmí zahrnovat výdaje jako například: přeškolení zaměstnanců na jinou pozici, průzkum trhu, týkající se změny výroby, výdaje na nová aktiva, apod. Rezerva je vytvořena pouze pro účely pokrytí újmy, kterou restrukturalizace přinese. (Dvořáková, 2011)

Restrukturalizace může být spojena s prodejem části podniku, ovšem mimosmluvní závazek vzniká až v okamžiku závazného uzavření prodejní smlouvy. Dalším indikátorem rezervy na restrukturalizaci je uzavření provozů či přemístění aktivit z jedné oblasti do druhé, nebo zásadní změny ve struktuře řízení podniku, a také změny v činnosti podniku, které mohou vyvolat profesní změny zaměstnanců, výměnu strojů či reorganizaci výrobního procesu. (Dvořáková, 2011)

**Rezerva na záruční opravy** se vytváří v každém období ve výši, která je přímo úměrná prodaným výrobkům. Čerpání rezervy bude probíhat při realizaci záručních oprav po dobu následujících let. Podobnou rezervou je rezerva z titulu poskytování nadstandartních výhod zákazníkům. Tato rezerva může být jak smluvní tak i mimosmluvní.

**Rezerva na rekultivaci kontaminovaných pozemků**, skládek může mít smluvní nebo mimosmluvní charakter, který vyplývá z obecného očekávání. Příkladem může být rezerva na obnovu pozemků zasažených těžbou.

**Rezervu na likvidaci aktiva** tvoří účetní jednotka tehdy, vníká-li povinnost při pořízení aktiva toto aktivum po skončení používání odstranit. Rezerva se odhadne ve výši možných nákladů související s odstraněním aktiva. Tyto náklady zvyšují pořizovací cenu aktiva. Příkladem může být ropná věž, která se po vytěžení ropy musí zlikvidovat. (Dvořáková, 2011)

Společnost se může rozhodnout tvořit rezervu na **refundaci zákazníkům**. Obchodní podnik refunduje rozdíl v cenách u nespokojených zákazníků, kteří stejné zboží nakoupili levněji v jiném obchodě. Tato rezerva je mimosmluvní závazek vyplývající z propagace společnosti. Výše rezervy bude nejlepším odhadem nákladů spojených s vrácením zboží. (Bohušová, 2008)

Rezervy se **netvoří** na opravy a údržbu, pojištění rizika, jestliže je pojišťovna schopna riziko plně pokrýt ze svých zdrojů. Dále se netvoří na očekávané změny v zákoně a na všeobecné riziko spojené s podnikáním. (Mládek, 2005)

Dále se rezervy netvoří na budoucí provozní ztráty, které nesplňují podmínku současného závazku, předpokládané budoucí snížení hodnoty aktiva je řešeno standardem IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv. (Bohušová, 2008)

#### **2.4.5 Zveřejnění**

Podnik musí podle standardu zveřejnit pro každou kategorii rezerv účetní hodnotu na začátku a konci účetního období, nově vytvořené rezervy, čerpání rezerv v průběhu účetního období, hodnotu nevyužitých a rozpuštěných rezerv.

V rámci jednotlivých kategorií musí jednotka popsat závazek, jeho časový rozvrh a rizika spojené s rezervou. Tato informace je klíčová pro správné posouzení likvidnosti společnosti. Podnik by měl také zveřejnit očekávané kompenzace výdajů, na které jsou rezervy tvořeny.

Podmíněné závazky jsou zveřejněny v komentáři k účetním výkazům, pokud jejich pravděpodobnost, významnost a možný odtok finančních prostředků není příliš malý. Pokud existuje současný závazek, který není možné spolehlivě ocenit, a proto není vykázán v rozvaze, musí se zveřejnit v komentáři vždy. Zveřejnění podmíněných aktiv v komentáři je závislé na stejných podmínkách jako zveřejnění závazků. Při jejich zveřejňování je uplatňována zásada opatrnosti. (Dvořáková, 2011)

### 3 VYMEZENÍ PŘÍSLUŠNÉ ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY

Kovanicová (2004) uvádí, že účetnictví v České republice (ČR) je centrálně regulováno Ministerstvem financí, které upravuje jak podobu výkazů, tak i samotné účtování jednotlivých případů. Určitá skupina společností je však ze svázanosti těchto předpisů osvobozena. Dle nařízení EU přijatého v roce 2003 mohou vybrané společnosti účtovat podle IFRS.

Dle zákona č. 563, 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (zákon o účetnictví) § 19a, § 23a; mohou v rámci republiky IFRS používat jako v celé EU společnosti, které emitují investiční cenné papíry přijaté k obchodování na evropském regulovaném trhu. Konsolidující účetní jednotky, které jsou emitentem cenných papírů, mohou použít k sestavení konsolidované účetní závěrky mezinárodní účetní standardy. Také účetní jednotka, jako konsolidační celek, neemitující cenné papíry může využít mezinárodní standardy účetnictví k sestavení konsolidované účetní závěrky.

Účetnictví je v České republice regulováno jak na vnitrostátní úrovni tak i prostřednictvím nařízení, směrnic, rozhodnutí či doporučení Evropské unie. (Kovanicová, 2004)

Vnitrostátní regulace:

- zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- předpisy týkající se daňové oblasti,
- předpisy týkající se auditu,
- vyhlášky Ministerstva financí pro různé účetní jednotky, hlavně vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (vyhláška č. 500/2002 Sb.),
- České účetní standardy.

Legislativní předpisy Evropské unie:

- sedmá směrnice Rady č. 83/349/EHS ze dne 13. června 1983, založená na čl. 54 odst. 3 písm. g) Smlouvy o konsolidovaných účetních závěrkách (konsolidované znění k 16. 7. 2009),

- čtvrtá směrnice Rady č. 78/660/EHS ze dne 25. července 1978, založená na čl. 54 odst. 3 písm. g) Smlouvy, o ročních účetních závěrkách některých forem společností (konsolidované znění k 16. 7. 2009),
- směrnice Rady č. 86/635/EHS ze dne 8. prosince 1986 o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách bank a ostatních finančních institucí (konsolidované znění k 5. 9. 2006),
- směrnice Rady č. 91/674/EHS ze dne 19. prosince 1991 o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách pojišťoven (konsolidované znění k 5. 9. 2006),
- nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 ze dne 19. července 2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů (konsolidované znění k 10. 4. 2008),
- nařízení Komise (ES) č. 1126/2008 ze dne 3. listopadu 2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 (konsolidované znění k 21. 12. 2008) - Nařízení pozměňující Nařízení Komise (ES) č. 1126/2008 (Ministerstvo financí ČR, 2013).

Zákon o účetnictví dovoluje i dobrovolné přijetí IFRS, toho právě využívají podle Knápkové, Pavelkové a Štekera (2013) právě společnosti se zahraniční účastí nebo společnosti vyhledávající v zahraničí uplatnění. Použití IFRS zlepšuje zobrazení finanční situace a výkonnosti českých podniků.

Velkou překážku při používání IFRS v Česku spatřuje Kovanicová (2004) v nemožnosti vycházet při výpočtu daně z příjmu z výsledku hospodaření vypočítaného podle IFRS. Společnosti proto musí jakoby účtovat a sestavovat účetní závěrku podle české legislativy. Společnosti mohou buď vytvořit převodový můstek pro účetní operace, které se účtují odlišně podle české legislativy a pak převést operace vedené podle IFRS podle českých předpisů, nebo účtovat a vypracovávat účetní závěrku ve dvou systémech.

Aplikace IFRS vyžaduje po českých podnicích dobrou informační základnu, jelikož zpracovávání účetnictví ve dvou systémech klade vyšší požadavky na informační systém. Také jsou kladeny vysoké požadavky na odbornost účetních v podnicích, kteří se musí neustále v této oblasti zdokonalovat a vzdělávat. V menších českých firmách právě náklady na vykazování dle IFRS většinou převyšují přínosy.

Tento problém lze však částečně vyřešit poměrně novým standardem IFRS pro malé a střední podniky. (Knápková, Pavelková a Šteker, 2013)

V rámci vyšší harmonizace finančního účetnictví v České republice je podle Kovanicové (2004) do budoucna nutné pokračovat v deregulaci účetnictví ve prospěch podniků. Česká legislativa již ustoupila například u obchodních společností od závazné účtové osnovy, ale předepisuje jen směrnou účtovou osnovu. Osnovu si mohou podniky sestavit podle svých specifických potřeb. České účetnictví se již teď přibližuje premisy IFRS, která říká, že má užitek z obsahu převažovat nad formou a skutečnosti mají být vykázány tak, aby věrně a poctivě zobrazovaly danou situaci. A do budoucna se bude přibližovat ještě více, avšak existují v určitých oblastech propastné rozdíly mezi vykazováním podle IFRS a českým účetnictvím.

### **3.1 Zásoby**

Zásoby jsou oběžná aktiva, která se dělí na dvě velké skupiny:

- 1) nakupovaná od dodavatelů, jde o materiál a zboží,
- 2) vyrobená vlastní činností. (Kovanicová, 2012)

#### **3.1.1 Právní rámec**

Zásoby jsou upraveny v této legislativě:

- zákon o účetnictví – oceňování zásob, inventarizace,
- vyhláška č. 500/2002 Sb. – pořízení zásob, vymezení jednotlivých položek zásob a jejich zobrazení ve výkazech,
- České účetní standardy pro podnikatele (ČÚS):
  - postup účtování zásob – ČÚS č. 015 Zásoby,
  - tvorba opravných položek k zásobám – ČÚS č. 005 Opravné položky,
  - inventarizační rozdíly – ČÚS č. 006.

#### **3.1.2 Vymezení zásob**

Podle § 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb. se zásoby dělí na tyto položky, které jsou uvedeny v rozvaze:

- C.I.1. Materiál
- C.I.2. Nedokončená výroba a polotovary
- C.I.3. Výrobky

- C.I.4. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny
- C.I.5. Zboží
- C.I.6. Poskytnuté zálohy na zásoby

Zásoby jsou ve směrné účtové třídě 1 – Zásoby členěny na tyto skupiny:

- 11 – Materiál
- 12 – Zásoby vlastní výroby
- 13 – Zboží
- 15 – Poskytnuté zálohy na zásoby
- 19 – Opravné položky k zásobám (Kolektiv autorů, 2015)

Materiál lze podle § 9 zákona o účetnictví pořídit nákupem nebo vlastní výrobou a obsahuje:

- suroviny, tedy základní materiál, který při výrobním procesu přechází zcela nebo z části do výrobku a tvoří jeho podstatu,
- pomocné látky, které přecházejí přímo do výrobku, netvoří jeho podstatu,
- látky, které jsou zapotřebí pro zajištění provozu účetní jednotky,
- náhradní díly, i ty určeny k výměně komponenty,
- obaly a obalové materiály, pokud nejsou účtovány jako dlouhodobý majetek nebo zboží,
- movité věci s dobou použitelnosti jeden rok a kratší bez ohledu na výši ocenění,
- drobný dlouhodobý majetek - hmotné movité věci a jejich soubory s dobou použitelnosti delší než jeden rok, které účetní jednotka zařadila do zásob.

U náhradních dílů vzniká často problém s určením, zda se jedná o náhradní díl či příslušenství. Pokud je u předmětu vyměňovaná stará věc za novou, pak je považována za náhradní díl. Jestliže však příslušenství pořizujeme dodatečně, tedy navyšujeme původní vybavení, jedná se o technické zhodnocení. (Louša, 2012)

Nedokončená výroba a polotovary jsou zásoby pořízené vlastní činností. Nedokončenou výrobou chápeme produkty, které prošly jedním nebo několika výrobními stupni, ale nejsou dokončeny. Jako nedokončená výroba se považují i výrobky nehmotné povahy, jako například vývoj softwaru. Polotovary jsou dokončeny do určitého vývojového stupně, ale nejsou ještě výrobky.

Výrobky jsou produkty, které účetní jednotka hodlá v budoucnu prodat nebo spotřebovat.

Mladé a ostatní zvířata a jejich skupiny pořízeny chovem nebo nákupem. Jedná se o mladá zvířata, zvířata ve výkrmu a zvířata nezařazena do dlouhodobého majetku, materiálu nebo zboží.

Zboží chápeme jako nakoupené zásoby, které jsou většinou v nezměněném stavu dále prodány. Zboží jsou také vlastní výrobky, které byly aktivovány a převedeny do podnikových prodejen, zvířata vlastního chovu, která dospěla a jsou určena k prodeji. Do zboží řadíme nemovitosti, které účetní jednotka nevyužívá, nepronajímá a technicky je nezhodnocuje, ale nakupuje je za účelem dalšího prodeje.

Poskytnuté zálohy na zásoby představuje krátkodobé a dlouhodobé zálohy, které byly poskytnuty na pořízení zásob. (Šteker a Otrusínová, 2013)

### **3.1.3 Oceňování zásob**

Zásoby se oceňují podle § 25 zákona o účetnictví. Vyhláška č. 500/2002 Sb. upravuje, které náklady související s pořízením zásob mohou vstoupit do jejich ceny a které naopak do ní nebudou zahrnuty. (Louša, 2012)

Zásoby lze ocenit pořizovací cenou, vlastními náklady a reprodukční pořizovací cenou.

Pořizovací cenu použije účetní jednotka při nákupu zásob. Cena se skládá ze dvou složek, ceny pořizovací za samotnou zásobu a vedlejších pořizovacích nákladů. Do těchto nákladů se řadí dopravné, provize, clo, pojistné nebo daň z přidané hodnoty, v případě, že účetní jednotka je neplátce. Při oceňování zásob pořizovací cenou se u vedlejších nákladů může vyskytnout případ, kdy tyto náklady souvisejí s pořízením více druhů zásob. Účetní jednotka by měla v tomto případě náklady přiřadit jednotlivým položkám zásob podle odpovídající rozvrhové základny, tak aby co nejvěrněji náklady rozdělila. Pokud není jednotka schopna náklady rozdělit, může celý vedlejší náklad vést na samostatném analytickém účtu zásob. Do pořizovací ceny nevstupují například úroky z úvěrů, kurzové rozdíly nebo smluvní pokuty, penále a úroky z prodlení. (Šteker a Otrusínová, 2013)

Do konce roku 2015 vlastními náklady oceňovala účetní jednotka zásoby, které sama vytvořila. Tyto náklady byly oceněny ve skutečné výši nákladů nebo v kalkulované výši na kalkulační jednici. Nedokončenou výrobu, polotovary a výrobky bylo možno oceňovat odlišně, podle charakteru výroby. V hromadné a velkosériové



výrobě se oceňovalo pouze přímými náklady, v zakázkové výrobě a výrobě s dlouhým výrobním cyklem (více než 12 měsíců) mohla jednotka přiřadit k přímým nákladům výrobní režie i správní režii u dlouhého výrobního cyklu. U výroby s krátkodobým nepřetržitým cyklem - nedokončenou výrobu přímými materiálovými náklady, výrobky a polotovary přímými materiálovými náklady a mzdami. (Kovanicová, 2012)

Od 1. 1. 2016 se dle vyhlášky č. 500/2002 Sb. vytvořené zásoby oceňují ve skutečné výši nebo na základě kalkulace. Náklady obsahují přímé náklady a mohou zahrnovat také poměrnou část variabilních a fixních nepřímých nákladů, které jsou podle příčinné závislosti přiřazeny ke kalkulační jednotce. Do nákladů se nezahrnují náklady na prodej. Způsob ocenění je volbou účetní jednotky, která musí respektovat princip věrného zobrazení majetku.

Reprodukční pořizovací cenou se oceňují zásoby přijaté jednotou bezplatně (dar, dědictví) či nalezené, vložené do podniku jako vklad nebo odpad a zbytkové produkty, těmi se rozumí fungující součástky po likvidaci stroje, který byl vyřazen. Tato cena se určí kvalifikovaným odhadem. Také zásoby vlastní výroby, kde není účetní jednotka schopna vyčíslit náklady, se oceňují touto reprodukční cenou.

Pokud není možné sledovat u každé položky pořizovací cenu zásob samostatně, je nutné ocenit zásoby při jejich vyskladnění metodou FIFO, váženým aritmetickým průměrem nebo předem stanovenou pevnou cenou.

FIFO je metoda, kdy jsou zásoby ze skladu vyskladňovány nejstarší cenou skladovaných zásob. Tento typ ocenění od nejstarší dodávky zásob nesouvisí v žádném případě s pohybem skladovaných zásob. Metoda FIFO nejvíce přibližuje vykázané zásoby v rozvaze tržním cenám.

Opačný postup metoda Last in, first out (LIFO), tedy „poslední do skladu, první ze skladu“, naopak přibližuje vykázané náklady nejbližší cenám na trhu. Tento postup není v České republice povolen.

Vážený průměr je metoda, kterou používá většina účetních jednotek. Při každém přírůstku zásob na skladě se vypočítává vážený průměr všech položek na skladě a všechny vyskladněné zásoby po posledním příjmu se oceňují tímto vypočítaným průměrem až do vyskladnění nebo pořízení nových zásob. Metodu váženého průměru lze použít i časově, například pro každý měsíc stanovit průměr, podle kterého se budou vyskladněné zásoby v dané období oceňovat. (Louša, 2012)

Vzorec (3.1) metody váženého aritmetického průměru (VPA) v čitateli zobrazuje peněžní vyjádření zásob a ve jmenovateli zůstatek zásob ve fyzických jednotkách. (Strouhal a kol., 2013)

$$VPA = \frac{\sum p_i q_i}{\sum q_i} \quad (3.1)$$

Vysvětlivky zkratk:

$p_i$  = pořizovací cena zásob (v Kč)

$q_i$  = množství zásob (měrné jednotky)

Pevná cena je poslední možností, jak ocenit nakupované zásoby. Žádný předpis neupravuje tento způsob oceňování zásob. Při stanovení ceny se tedy obvykle vychází z předpokládaných nebo známých cen v okamžiku ocenění. Přesné požadavky ocenění tímto způsobem si jednotka musí stanovit ve své vnitropodnikové směrnici. Při oceňování zásob touto metodou vznikají odchylky mezi oceněním a skutečnou pořizovací hodnotou zásob. Tyto oceňovací odchylky se rozpouštějí do nákladů dle pokynů ve vnitřní účetní směrnici tak, aby nedošlo ke zkreslení věrného obrazu účetnictví. (Louša, 2012)

### 3.1.4 Účtování zásob

Dle českých účetních standardů si může účetní jednotka zvolit mezi dvěma způsoby účtování zásob, mezi způsobem A a B. U způsobu A jednotka vede skladovou evidenci (skladové karty) a zároveň účtuje o zásobách v hlavní knize. Zásoby na skladě musí být vedeny v peněžních i množstevních jednotkách. Způsob účtování B znamená účtovat zásoby přímo při nákupu do spotřeby. Na účtech zásob se pak účtuje jen na konci a začátku účetního období. Při tomto způsobu musí být vedena skladová evidence. U tohoto způsobu účtování se společnost musí rozhodnout, zda bude o zásobách účtovat při přijetí zboží na sklad nebo při doručení faktury. (Kolektiv autorů, 2015)

Podle Louše (2012) by bylo vhodné při účtování zásob způsobem B vést u dodavatelů analytické účty, na kterých budou zaúčtovány přijaté faktury, oproti analytickému účtu, který bude zachycovat doručenou dodávku zboží (321.02 Sklad / 321.02 faktura). Po ověření správnosti fakturace a převzetí na sklad zůstanou proti sobě zaúčtovány příslušné náklady a dodavatelé (50x / 321.02 Sklad). K tomuto účelu je též možné využít účet 395 – Vnitropodnikové zúčtování.

Účtování zásob podle způsobu B, který má za úkol zjednodušení, vede spíše k problémům. Tento způsob je vhodný pouze pro vybraný okruh účetních jednotek

s jednoduchým předmětem podnikání. Dále také pro společnosti, kde jsou zásoby v rámci rozvahy zanedbatelnou položkou. Způsob B může také zkreslovat hospodářských výsledků, neboť zásoby jsou účtovány do nákladů v momentě pořízení a ne v době jeho spotřeby. (Louša, 2012)

Při účtování o zásobách je nutné, aby si účetní jednotka vypracovala vnitropodnikovou směrnici k zásobám. V této směrnici by měla mít vypracovaný způsob pořízení zásob a s ním související vedlejší náklady vznikající při pořízení. Dále by měla určit, jak zaúčtuje aktivaci vnitropodnikových služeb nebo zda bude používat analytické účty a jakým způsobem. Účty se mohou členit podle jednotlivých druhů zásob, podle skladů, zodpovědných osob, potřeby finančního řízení. Při účtování o zásobách mají význam i podrozvahové účty, kde se mohou sledovat například: vypůjčené zásoby, zásoby předané ke zpracování, konsignační zboží. Ve směrnici by nemělo chybět oceňování zásob. (Kolektiv autorů, 2015)

Účetní jednotka má podle ČSÚ povoleno účtovat některé druhy zásob přímo do spotřeby. Tento způsob je účetními jednotkami hojně využíván, a proto by měl mít jasně definována pravidla ve vnitřní účetní směrnici a spotřeba těchto zásob by neměla být přehnaně vysoká. Obvykle jsou takto účtovány kancelářské potřeby a údržbový materiál.

Ve specifických jednotkách bývají využívány zásoby, které nejdou skladovat. Pro spotřebu těchto zásob existoval účet 503 – Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek. Nyní se jednotka musí rozhodnout, zda takový účet zařadí do své účetní osnovy. (Louša, 2012)

Zásoby nejčastěji účetní jednotka pořizuje:

- nákupem,
- vlastní výrobou,
- bezúplatným převodem,
- vkladem do společnosti,
- převodem z osobního vlastnictví do podnikání.

Vyskladnění je nejčastěji prováděno:

- prodejem,
- spotřebou,
- darem,
- vkladem do jiné společnosti,

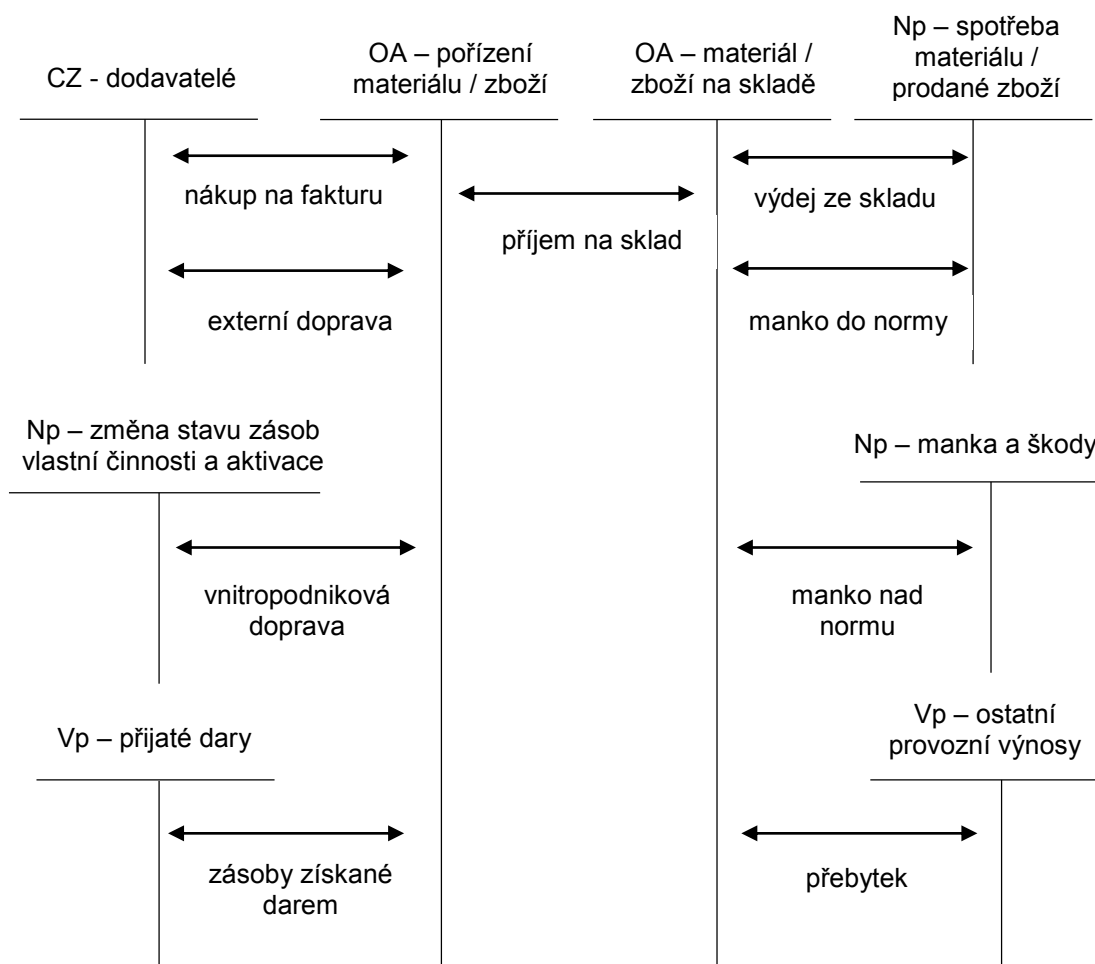
- z důvodů škod nebo manka. (Šteker a Otrusinová, 2013)

### Účtování způsobem A

Zásoby se průběžně připisují na určené majetkové účty, viz Schéma 3.1. Veškeré operace související s pořízením se zachycují prostřednictvím kalkulačního účtu, například 13x - Pořízení zboží, který na konci účetního období musí vykazovat nulu. Zásoby se vykazují jako náklady v době jejich prodeje či spotřeby a pohyby na skladě jsou sledovány prostřednictvím příjmků a výdejků.

Zásoby vlastní výroby, viz Schéma 3.2, se účtují na příslušný aktivní účet a současně na nákladový účet – změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace. (Šteker a Otrusinová, 2013)

Schéma 3.1 Účtování materiálu / zboží způsobem A



Zdroj: Šteker a Otrusinová, 2013 – vlastní zpracování

Význam zkratk:

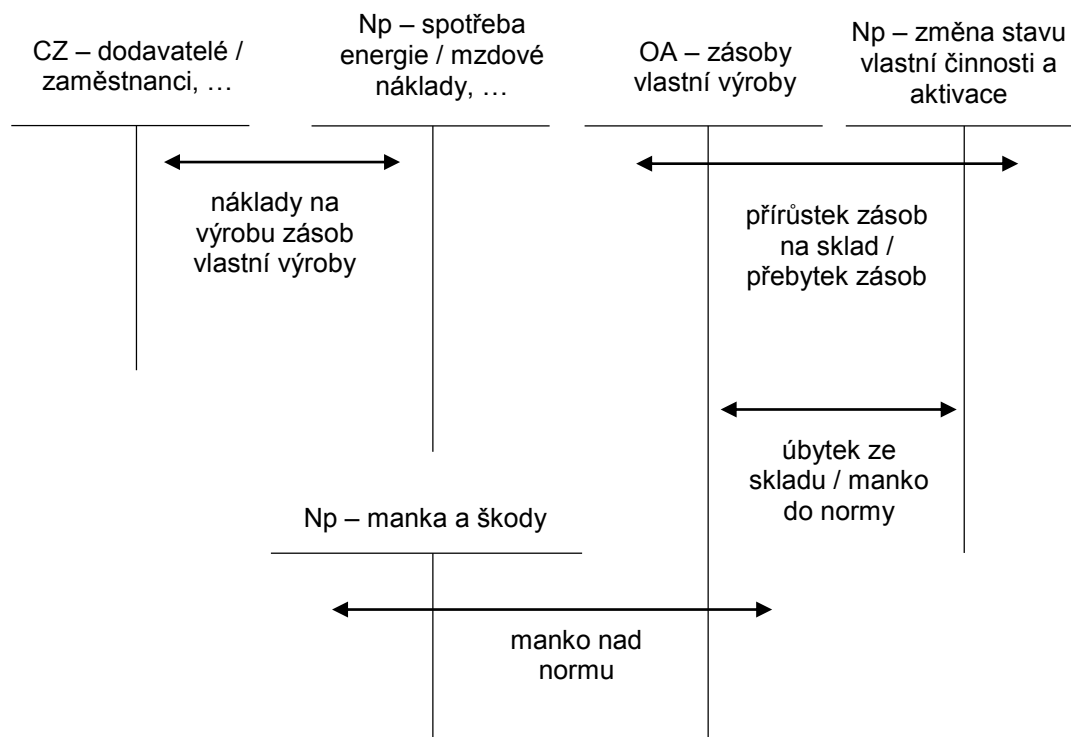
CZ – cizí zdroje

OA – oběžný majetek

Np – provozní náklad

Vp – provozní výnos

*Schéma 3.2 Účtování zásob vlastní výroby způsobem A*



Zdroj: Šteker a Otrusinová, 2013 – vlastní zpracování

Při účtování způsobem A je možné kalkulační účet pořízení vynechat a účtovat přijetí zásob rovnou na sklad. To ale pouze v případě, že do ceny pořízení nevstupují žádné další vedlejší náklady.

Častá chyba, jak uvádí Kolektiv autorů (2015) je nepromítnutí aktivace vnitropodnikových služeb do ceny pořízení zásob. Za aktivaci lze považovat například vlastní dopravu pořizovaných zásob.

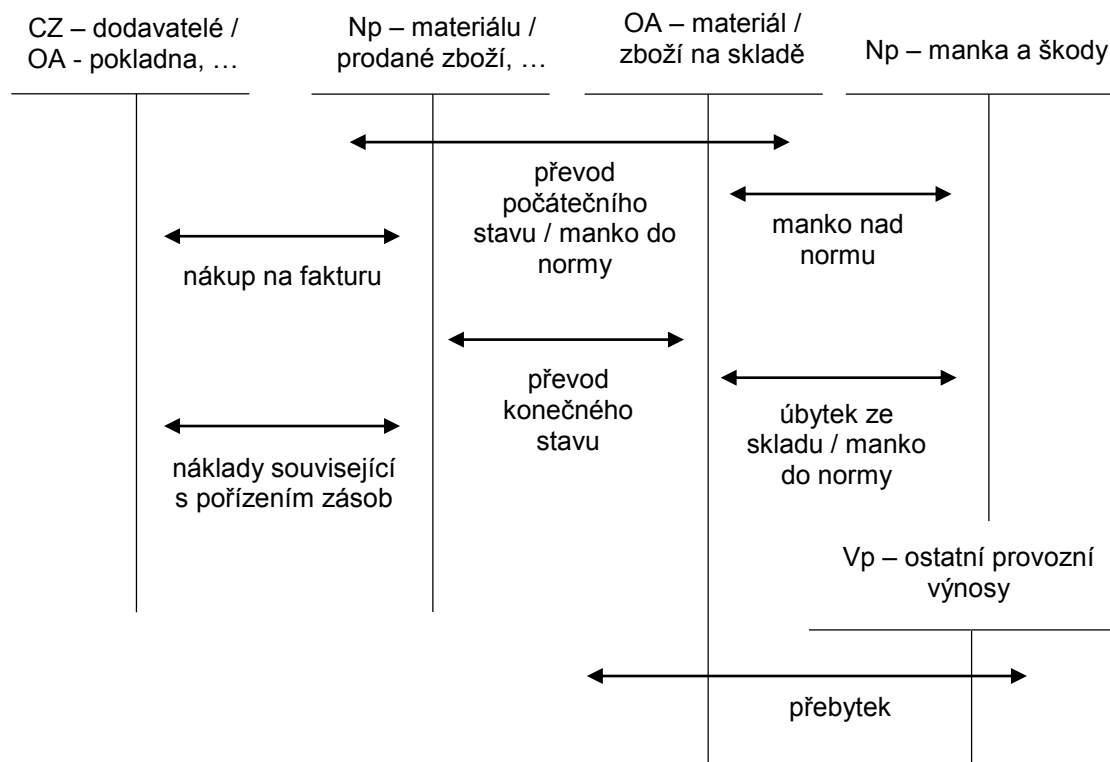
Účetní jednotka si ve své vnitřní směrnici určuje výši ztráty v rámci norem přirozeného úbytku zásob, která se účtuje jako spotřeba. Na rozdíl od ztráty nad normu, kterou lze považovat za škodu. (Šteker a Otrusinová, 2013)

### **Účtování způsobem B**

U tohoto způsobu, viz Schéma 3.3, se nevyužívají kalkulační účty pořízení ani majetkové účty v průběhu účetního období. Na aktivní účty zásob se účtuje k prvnímu a poslednímu dni účetního období výsledný stav zásob. Jak je již výše zmíněno u tohoto způsobu jednotka také musí vést skladovou evidenci, jinak by neměla možnost

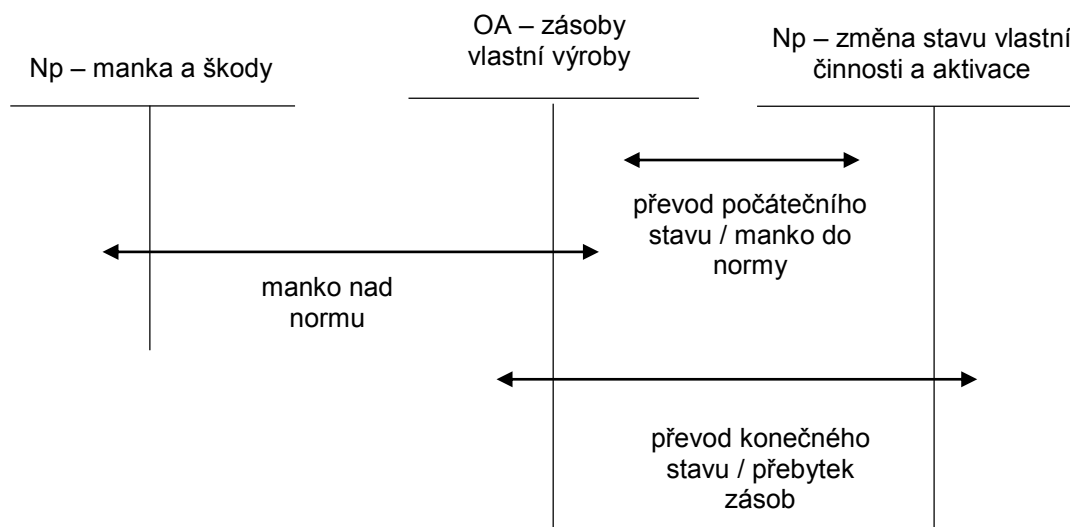
zjistit stav zásob ani případné manka. Při účtování se počáteční stavy majetkových účtů převedou do nákladů a na konci roku zase z nákladů zpět na majetkové účty. Stejným princip funguje i u zásob vytvořených vlastní činností, viz Schéma 3.4. (Šteker a Otrusínová, 2013)

*Schéma 3.3 Účtování materiálu / zboží způsobem B*



Zdroj: Šteker a Otrusínová, 2013 – vlastní zpracování

*Schéma 3.4 Účtování zásob vlastní výroby způsobem B*



Zdroj: Šteker a Otrusínová, 2013 – vlastní zpracování

### **Změny od roku 2016**

Zásoby získané darem jsou účtovány přes výnosy na účtové skupině 64 a 66 – Přijaté dary. Nevedou se již na účtu ostatních kapitálových fondů. Také aktivace se neúčtuje jako doposud přes výnosy v účetní skupině 62 - Aktivace, ale nově přes náklady v účetní skupině 58 – Změna stavu zásob vytvořených vlastní činností a aktivace. U zásob vytvořených vlastní činností se nezměnilo jen jejich oceňování, ale také způsob jejich účtování. Doposud se účtovalo jejich vytvoření i vyskladnění přes výnosový účet 61x- změna stavu zásob vytvořených vlastní činností. Nyní se účtují stejně jako aktivace přes nákladový účet v účetní skupině 58 – Změna stavu zásob vytvořených vlastní činností a aktivace, který může být vykázán jak v kladné tak i záporné hodnotě. (Česko, 2002)

### **Opravné položky k zásobám**

Opravné položky vyjadřují reálnou hodnotu zásob v případě, že došlo k dočasnému poklesu jejich hodnoty. Hodnota zásob se upravuje z důvodu dodržení základní zásady opatrnosti a věrného zobrazení skutečnosti. Opravná položka k zásobám se vykáže tehdy, kdy se při inventarizaci zjistí snížení hodnoty zásob, ale zároveň existuje možnost, že se zásoby ještě prodají či spotřebují.

Opravné položky se účtují na aktivních rozvahových účtech, které mají pasivní charakter. Tyto účty nemohou mít aktivní zůstatek a vytvořené opravné položky jde zrušit jen do jejich výše. Tvorba opravných položek se účtuje jako náklad a snižuje

hodnotu zásob v rozvaze. Rozpuštění opravné položky se účtuje obráceným zápisem než její tvorba.

Jestliže dojde k trvalému snížení hodnoty zásob, účetní jednotka zruší vytvořenou opravnou položku a zásoby odepíše do nákladů. (Kolektiv autorů, 2015)

## **3.2 Rezervy**

„Rezervy představují zdroj krytí budoucích závazků nebo výdajů podniku, u nichž je znám účel, je pravděpodobné, že nastanou, avšak zpravidla není jistá částka nebo datum, k němuž vzniknou. Účetní jednotka tvorbou rezerv zvyšuje náklady, snižuje čistý zisk a tím zadržuje částky na budoucí výdaje, které podle odhadu vynaloží v příštích obdobích. Rezervy jsou důsledkem akruálního principu a připomínají jeden z tipů časového rozlišení – výdaje příštích období. Na rozdíl od časového rozlišení ÚJ ovšem nezná u rezerv přesnou částku a zpravidla ani období čerpání“, jak tvrdí Šteker a Otrusínová (2013, s. 149).

Rezervy jsou jisté závazky, které jsou nejisté vzhledem k době úhrady nebo peněžní výši. Tvorba rezerv nemůže být ponechána jen v kompetenci podniků, neboť by si mohl rezervami upravovat výši vykázaného zisku i svou finanční situaci. (Kovaníková, 2004)

### **3.2.1 Právní rámec**

Rezervy jsou upraveny v těchto legislativních předpisech:

- zákon o účetnictví – zásada opatrnosti, akruální princip, ocenění rezerv,
- vyhláška č. 500/2002 Sb. – základní postupy tvorby a použití rezerv, vymezení položek rezerv a jejich zobrazení v rozvaze,
- České účetní standardy pro podnikatele – postupy účtování rezerv, ČÚS č. 004 Rezervy.
- zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (zákon o rezervách)

### **3.2.2 Vymezení rezerv**

Jestliže účetní jednotka očekává v budoucnu velký jednorázový náklad, který bude mít nepříznivý důsledek na výsledek hospodaření, lze si předem na tento náklad vytvořit rezervu. Jednotka v rámci jednoho nebo několika účetních období bude zahrnovat určitou částku do nákladů, a tím vytvoří potřebné zdroje na pokrytí nákladů.



Jednotka při oceňování ke konci rozvahové dne zahrnuje dosažené zisky, a bere v úvahu všechny rizika a ztráty týkající se majetku a závazku, také všechna snížení hodnot bez ohledu na výsledek hospodaření. To se provádí také pomocí rezerv. (Kolektiv autorů, 2016)

Rezervy bylo možné podle zákona o účetnictví tvořit na rizika a ztráty, na daň z příjmu, na důchody a podobné závazky a na restrukturalizaci. Dále rezervami jsou technické rezervy nebo jiné rezervy podle zvláštních právních předpisů. Definice rezerv se od 1. 1. 2016 výrazně změnila a dle zákona o účetnictví § 26 jsou rezervy určeny k pokrytí závazků nebo nákladů, jejichž povaha je jasně definována a u nichž je k rozvahovému dni buď pravděpodobné, že nastanou, nebo jisté, že nastanou, ale není jistá jejich výše nebo okamžik jejich vzniku. K rozvahovému dni musí rezerva představovat nejlepší odhad nákladů, které pravděpodobně nastanou, nebo v případě závazku částku, která je zapotřebí k jejímu vypořádání. Rezervy nesmějí být použity k úpravám hodnot aktiv. Rezervami se dále rozumí jiné rezervy podle zvláštních právních předpisů.

### **3.2.3 Rozdělení rezerv**

Rezervy můžeme členit podle následujících hledisek:

- podle určení rezerv
  - rezervy účelové – jsou vztaženy ke konkrétnímu majetku, u kterého lze v budoucnu předpokládat velké výdaje,
  - rezervy obecné – nevztahují se k určitému majetku, tvoří se většinou při existenci obecných rizik, které povedou k budoucímu snížení výnosů,
- podle vztahu k dani z příjmu
  - daňové (zákonné) rezervy – jejich tvorba a čerpání je stanoveno zvláštním právním předpisem,
  - nedaňové (účetní) rezervy – jejich tvorba neovlivňuje základ daně,
- podle oblasti hospodaření
  - provozní rezervy,
  - finanční rezervy. (Kolektiv autorů, 2016)

### **3.2.4 Účtování rezerv**

Rezerva se oceňuje k okamžiku uskutečnění účetního případu jmenovitou hodnotou. Tvorba rezervy se účtuje na vrub nákladů a její čerpání ve prospěch

nákladů. Nejčastěji se tvoří procentem z určitého základu nebo v absolutní výši. Rezerva nesmí být čerpána ve vyšší hodnotě, než ve které byla vytvořena a není ji možné používat k úpravě hodnoty aktiv. Pasivní zůstatky rezerv se převádí na základě bilanční kontinuity do dalšího období. Jestliže následné čerpání rezervy zasahuje do více účetních období, lze zůstatek rezervy také převést do dalšího období, v opačném případě musí být nevyčerpaná rezerva rozpuštěna. (Šteker a Otrusinová, 2013)

Při každé inventarizaci musí jednotka ověřit výši vytvořených rezerv a odůvodnit, proč o nich účtuje. Rezervy podléhají dokladové inventarizaci. Nejčastěji se rezervy tvoří ke konci účetního období.

Je nutné, aby si účetní jednotka stanovila ve své vnitropodnikové směrnici, jaké rezervy bude vytvářet, důvod jejich tvorby a jejich výši. Stanoví si také využití analytických účtů při účtování o jednotlivých rezervách.

O tvorbě rezerv se účtuje ve prospěch účtu účtové skupiny 45 – Rezervy se souvztažným zápisem na vrub nákladu účtové skupiny 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti; 57 – Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti; 59 – Daně z příjmu, převodové účty a rezerva na daň z příjmů. (Kolektiv autorů, 2016)

Rezervy se vykazují v rozvaze a tam se člení na:

- rezervy na důchody a podobné závazky,
- rezerva na daň z příjmů,
- rezervy podle zvláštních právních předpisů,
- ostatní rezervy – na garanční opravy, restrukturalizaci, rezervy z finanční oblasti, rezervy na rizika a ztráty. (Kolektiv autorů, 2016)

**Rezerva na daň z příjmu** se tvoří, jestliže podnik potřebuje sestavit účetní závěrku dříve, než zná přesnou částku daně z příjmů. V následujícím období po sestavení daňového přiznání a zúčtování daně se rezerva zruší. Jednotka sníží v rozvaze rezervu na daň o zaplacené zálohy, pokud jsou nižší než předpokládaná daň. Pokud jsou zálohy vyšší nebo rovny, rezervu jednotka tvořit nebude.

Rezerva na daň z příjmu by měla být správně vykázána v krátkodobých závazcích, jelikož je vytvořena na daň, která bude nejpozději následující období splatná.

**Rezerva na garanční opravy** se tvoří, pokud podnik poskytuje svým výrobkům záruku a lze očekávat, že dojde k výdajům spojeným s opravami v záruční době.

Rezerva je tvořena procentem z určitého základu (tržby za prodej zboží) nebo v absolutní částce.

**Rezerva na restrukturalizaci** se tvoří na podle programu restrukturalizace a čerpá se na náklady spojené s programem, ne na pokračující aktivity. (Šteker a Otrusinová, 2013)

### 3.2.5 Rezervy podle zvláštních právních předpisů

Kromě účetních rezerv může jednotka tvořit tzv. daňové rezervy, které nejen odkládají část výsledku hospodaření do cizího kapitálu, ale také odloží daňové povinnosti. Daňové rezervy představují daňový náklad ještě před jeho skutečným vynaložením. (Šteker a Otrusinová, 2013)

Za rezervy se podle zákona o rezervách považují bankovní rezervy, rezervy v pojišťovnictví, rezerva na opravy dlouhodobého majetku, rezerva na pěstební činnost, rezerva na odbahnění rybníka a na sanici pozemků po těžbě a také rezervy spojené s nakládáním elektroodpadu ze solárních panelů uvedených na trh do dne 1. ledna 2013.

Nejčastějším typem zákonných rezerv je **rezerva na opravy dlouhodobého majetku**, který je odpisován déle než pět let. Tuto rezervu nelze tvořit na technické zhodnocení, opravu majetku určeného k likvidaci, opravu v důsledku škody, majetek, který se pravidelně opravuje nebo na majetek v konkurzním řízení. Výše rezervy se určuje podle charakteru a finanční náročnosti opravy. Tvorba rezervy je v jednotlivých letech stanovena podílem rozpočtu nákladů na opravu a počtem let od zahájení tvoření do termínu čerpání. Tato rezerva nesmí být tvořena pouze jedno zdaňovací období. Rezerva nesmí být čerpána ve stejném období jako je tvořena. Rezerva se musí začít čerpat nejpozději v následujícím období po období, kdy se předpokládalo její čerpání, v opačném případě se zruší. Aby rezerva byla uznána za daňově uznatelný náklad, musí se peněžní prostředky v celé výši rezervy uložit na jedno zdaňovací období na samostatný účet v bance. (Šteker a Otrusinová, 2013)

## **4 PRAKTICKÉ SROVNÁNÍ VYBRANÝCH MEZINÁRODNÍCH STANDARDŮ ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ A ČESKÉ LEGISLATIVY**

Rozdíly mezi mezinárodními standardy účetního výkaznictví a českou účetní legislativou vyplývající z teoretické části jsou shrnuty v následující kapitole. Dále bude na společnosti Veolia Energie ČR, a.s. prezentováno, jak je možné se s uvedenými odlišnostmi v uvedených účetních systémech prakticky vypořádat.

Níže uvedené informace jsou čerpány z výroční zprávy a interních materiálů společnosti, pokud nebude uvedeno jinak. Pro zjednodušení problematiky nebudou příklady obsahovat daň z přidané hodnoty a pro účtování bude použita v rámci české legislativy typová účtová osnova pro podnikatele, viz Příloha č. 1.

### **4.1 Shrnutí rozdílů mezi IFRS a českým účetnictvím**

Aplikace IFRS v praxi není snadná záležitost, je to zdlouhavý proces, u kterého při převodu z účetnictví podle české legislativy na IFRS musí podnik vykonat spoustu operací. Jak uvádí Knápková, Pavelková a Šteker (2013) při srovnávání českého účetnictví a účtování podle IFRS nejde o konkrétní odlišnosti obou systému, ale o rozdílnost základní logiky. Podle Hinke (2013) je české účetnictví svázáno daňovými předpisy, které brání v začlenění IFRS do širšího okruhu účetních jednotek.

Základní rozdíl je patrný již z formy účetních výkazů, IFRS nepředepisuje konkrétní formu, nevyžaduje účtovou osnovu ani standardní souvztažnosti účtů jak je tomu v českém účetnictví. Na rozdíl od českého účetnictví nenařizuje jakým způsobem účtovat, ale definuje minimální rozsah informací, které musí podnik zveřejnit. Postupy, jak k daným informacím dojít, si stanovuje účetní jednotka sama. Musí ovšem dodržet základní pravidla a zásady IFRS. (Knápková, Pavelková a Šteker, 2013)

#### **4.1.1 Účetní závěrka**

Celý koncept účetní závěrky podle IFRS se od české liší. U účetní závěrky podle IFRS jde hlavně o účelovost výkazu a jeho vypovídající schopnost. Jejím hlavním účelem je poskytovat potřebné informace pro rozhodování investorů. Naopak česká závěrka je úzce svázána s daňovými předpisy, které ve výsledku deformují věrný a poctivý obraz účtovaných skutečností. Při přípravě výkazů se u IFRS využívají odborné odhady a posudky a respektují se základní účetní pravidla. U české závěrky se více dbá na právní normu, tedy přesné vykazování dle dané legislativy bez ohledu na ekonomickou podstatu. (Knápková, Pavelková a Šteker, 2013)

Účetní závěrka podle IFRS obsahuje: výkaz o finanční situaci – v prostředí ČR rozvahu, výkaz o úplném výsledku, případně výkaz zisku a ztráty a ostatního úplného výsledku, výkaz změn vlastního kapitálu, výkaz o peněžních tocích a přílohu. Rozdíl můžeme spatřit ve výkazu o úplném výsledku, neboť česká závěrka obsahuje pouze výkaz zisku a ztráty a výkaz úplného výsledku nezná.

Rozdílnost se nachází i v časové řadě vykazování. Oba systémy sice vykazují údaje v běžném a minulém období, ale pokud se v IFRS retrospektivně upraví vykázané hodnoty, musí se sestavit výkaz k počátku srovnávacího období.

Určitou volnost poskytuje IFRS v měně vykazování, kdy si mezinárodní společnost může vybrat, v jaké měně bude vykazovat. Většinou se určení měny řídí podle měny státu, ve kterém je vykonávána hlavní činnost podniku. V Česku lze sestavovat výkazy pouze v českých korunách.

Standardy IFRS neurčují společně formát účetních výkazů, je tedy na nich, jakou budou mít podobu, musí pouze rozlišovat krátkodobé a dlouhodobé položky. Při sestavování výkazů podle IFRS je dodržena zásada významnosti, která říká, že za významnou považujeme takovou položku, u které by její nevykázání mohlo ovlivnit ekonomické rozhodnutí uživatelů závěrky. To znamená, že na rozdíl od ČR nemusí být uvedeny všechny položky. (Ernst & Young, 2013)

Nově od 1. 1. 2016 je významnost informace zavedena i do zákona o účetnictví a to v souvislosti s účetní závěrkou, kde je požadována nejen významnost, ale také spolehlivost, srovnatelnost a srozumitelnost informace.

Dle § 19 zákona o účetnictví je definována významnost takto: „Informace se považuje za významnou, jestliže je o ní možné předpokládat, že by její neuvedení nebo chybné uvedení mohlo ovlivnit úsudek uživatele, přičemž významnost jednotlivých informací se posuzuje v souvislosti s jinými obdobnými informacemi.“

Na kvalifikaci likvidních položek hledí oba systémy rozdílně. Česká legislativa jasně stanovuje, co je považováno za krátkodobé či dlouhodobé. Určující hranicí je většinou jeden rok, avšak u IFRS může být směrodatná délka provozního cyklu dosahující více než jeden rok.

IFRS zakazuje vykazování položek jako mimořádné. České předpisy vykazují nahodilé události v mimořádných položkách. (Ernst & Young, 2013) To však platilo do konce roku 2015. Nově podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. jsou mimořádné výnosy a mimořádné náklady vykazovány podle účelu nebo podle druhu jako součást provozního nebo finančního výsledku hospodaření. Náklady v položkách 54 – Jiné

provozní náklady a 56 – Finanční náklady a mimořádné výnosy v položkách 64 – jiné provozní výnosy a 66 – Finanční výnosy. Zdůvodnění výše těchto položek se popíše v příloze.

Podoba komentáře či v českých podmínkách přílohy se v obou systémech výrazně liší. Účetní závěrka podle IFRS je stručná, ale je nutné její položky podrobně okomentovat. V komentáři je uveden detailní popis a vysvětlení významných položek ze závěrky. (Ernst & Young, 2013)

#### **4.1.2 Účetní postupy**

V IFRS nelze při účtování ani vykazování postupovat odděleně, i když se jednotlivé standardy zabývají konkrétními oblastmi, jsou navzájem propojeny.

Již zařazení aktiv do společnosti je rozdílné. České předpisy požadují, aby za dlouhodobý majetek byly považovány aktiva s dobou použitelnosti delší než 1 rok. Také si jednotka musí ve svém vnitřním předpisu stanovit limity, od jaké částky bude aktivum zařazeno jako dlouhodobé. V rámci IFRS musí aktivum splňovat podmínky stanovené v Koncepčním rámci a limit pro zařazení do dlouhodobého majetku je v režii jednotky. Odlišnosti jsou i u odpisování majetku, kde se vyskytuje i aktivum s neurčitelnou dobou použitelnosti, které není odpisováno. Pokud se aktivum skládá z více částí, využívá se komponentní odpisování, které je i v Česku povoleno, ale v praxi se nevyužívá, neboť odpisy nejsou daňově uznatelný náklad.

Obecně rozvaha nesmí zahrnovat položky, které nesplňují definici Koncepčního rámce, například: výzkum, zřizovací výdaje, školení, rezerva na všeobecná rizika. Naopak v rozvaze mohou být aktiva, která česká rozvaha nezahrnuje, nejtypičtějším příkladem je leasing, který je v IFRS na rozdíl od české legislativy podrobně popsán.

Krátkodobé i dlouhodobé pohledávky a závazky jsou oceňovány dle české legislativy jmenovitou hodnotou. U IFRS se pohledávky i závazky dlouhodobého charakteru diskontují na současnou hodnotu budoucích peněžních toků.

Oblast vlastního kapitálu podléhá také výrazním rozdílům. Není možné přecenit dlouhodobý majetek na reálnou hodnotu přes fond z přecenění. Naopak lze vytvořit fondy ze zisku, ze kterých lze financovat různé sociální výhody. Významné rozdíly jsou i v oblasti zásob a rezerv. (Hinke, 2013)

#### **4.1.3 Rozdíly v oblasti zásob a rezerv**

Standard IAS 2 se zaměřuje hlavně na způsoby, jak zásoby ocenit. Ocenění zásob je založeno na bázi historických cen. Hodnota zásob je ke konci účetního období

snižována v případě, že došlo například k zastarávání zásob. Zásoby jsou v tomto případě v souladu se zásadou opatrnosti oceněny čistou realizovatelnou hodnotou, pokud je nižší než účetní hodnota zásob. V České republice slouží pro snížení hodnoty zásob vytvoření opravné položky k zásobám. Česká legislativa na rozdíl od IFRS neupravuje dlouhodobé smlouvy a biologická aktiva zvlášť, jsou brány jako kterékoliv jiné zásoby.

V oblasti oceňování zásob se oba systémy podobají, avšak IFRS stanovuje přísnější pravidla pro vyráběné zásoby. Standard pečlivěji zpracovává zahrnutí fixních či variabilních nákladů, kterou česká legislativa nevyžaduje. V případě vyráběných zásob zohledňuje standard také využití kapacit, v ČR se výkyvy kapacity v ocenění vyráběných zásob nezohledňují. V rámci oceňování zásob české předpisy nezohledňují neefektivně vynaložené náklady jako například zmetky nebo nadměrný odpad. Tyto náklady standard zakazuje aktivovat do ceny vyráběných zásob. Podobně je to i se správní režii, kdy v českém účetnictví lze zahrnovat správní režii u výrobků vyráběných déle než jeden rok, standard umožňuje promítnutí správní režie do výrobku jen výjimečně.

Významný rozdíl představuje vykázání náhradních dílů, které standard považuje za dlouhodobé aktivum, které se musí odepisovat. Česká legislativa považuje náhradní díly za zásoby.

Zobrazení změny stavu výrobku standard zobrazuje v provozních nákladech na rozdíl od české legislativy, která používala výnosovou skupinu 61 – Změna stavu vyráběných zásob do roku 2015. (Dvořáková, 2011)

Standard IAS 37 vychází u rezerv především z definice aktiv a závazků. Uplatňuje jak aktuální princip, tak zásadu opatrnosti. Vznik rezerv může vycházet ze smluvních i mimosmluvních současných závazků, které vyplývají z minulosti. Kromě rezerv se standard zabývá problematikou nejistých aktiv a pasiv. V ČR nejsou specifikovány základní pojmy týkající se rezerv, neexistují ani kritéria, které musí rezerva splňovat. Pojem podmíněný závazek / aktivum česká legislativa vůbec nezná.

V české účetní legislativě jsou rezervy vymezeny pouze rámcově. Mohou se tvořit rezervy na opravu dlouhodobého majetku, odbahnění rybníků, na obnovu vytěžených lesních porostů, které se podle IFRS nepovažují v žádném případě za rezervu, neboť to nejsou současné závazky. (Dvořáková, 2011)

U čerpání rezerv dle českých předpisů se celá její hodnota zruší a zaúčtují se skutečné náklady, na které byla rezerva tvořena. Tvorba a čerpání se účtují na

nákladové účty a rezervu nelze aktivovat do pořizovací hodnoty majetku. V IFRS musí rezerva, aby mohla být vytvořena, splňovat jasně definované podmínky. Hodnota rezervy se během času upravuje a zpřesňuje, aby co nejvěrněji odpovídala skutečně vynaloženým nákladům v budoucnu. Rezervu je možné aktivovat do ceny majetku, následně se promítne v účetnictví v podobě odpisů. (Hinke, 2013)

Česká legislativa nevěnuje dostatečnou pozornost této oblasti, která významně ovlivňuje výsledek hospodaření a případně také daň z příjmů. Nejsou dostatečně specifikována pravidla pro tvorbu, čerpání a rušení rezerv. V praxi je problematika rezerv podceňována a podniky tvoří většinou jen daňové rezervy. (Dvořáková, 2011)

## **4.2 Představení společnosti Veolia Energie ČR, a.s.**

Akciová společnost Veolia Energie ČR, a.s. (Veolia Energie) patří do skupiny Veolia, která působí na pěti kontinentech. Tato společnost je tradičním výrobcem a dodavatelem tepla, které dodává obyvatelům měst, průmyslovým podnikům, zdravotnickým a školským zařízením a veřejným institucím. Patří také mezi nezávislé provozovatele elektrické energie a mezi poskytovatele energetických služeb. Je také jediným nezávislým provozovatelem sítě chladu v ČR.

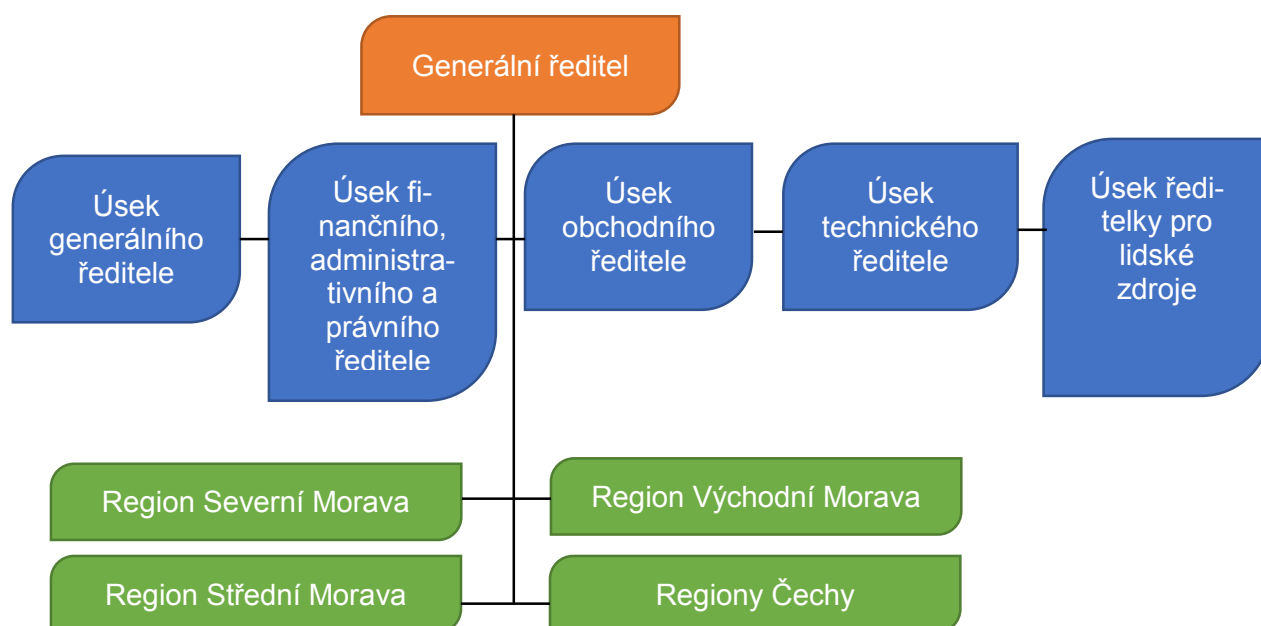
Veolia Energie sídlí v Ostravě a byla založena v roce 1992. Společnost se do konce roku 2014 jmenovala Dalkia Česká republika, a.s. a patřila pod společnost Electricité de France, S.A. Veškeré podíly převzala společnost Veolia Environnement S.A. A společnost změnila název na Veolia Energie ČR, a.s. od 1. ledna 2015.

Do skupiny Veolia v České republice patří kromě Veolia Energie také tyto společnosti: Veolia Energie Kolín, a.s., Veolia Energie Mariánské Lázně, s.r.o., OLTERM & TD Olomouc, a.s., AmplusServis, a.s., Veolia Průmyslové služby ČR, a.s. a dvě dceřiné společnosti Veolia Komodity ČR, s.r.o. a Veolia Powerline Kaczyce Sp. Z. o.o.

Nejvyšším orgánem společnosti je valná hromada. Držitel kmenových akcií má právo na výplatu dividend, pokud je schválena valnou hromadou. Každá akcie má jeden hlas při hlasování na valných hromadách a stejný podíl na likvidačním zůstatku společnosti. Statutárním orgánem společnosti je představenstvo v čele s předsedou Philippe Guitard, další orgány jsou dozorčí rada a výbor pro audit. Společnost je řízena generálním ředitelem, kterému pomáhají v různých oblastech odborné úseky. V působnosti generálního ředitele jsou i jednotlivé regiony, viz Obr. 4.1.



Obr. 4.1 Organizační struktura společnosti Veolia Energie



Zdroj: výroční zpráva 2016

Společnost se ve své činnosti orientuje na potřeby zákazníka, inovace, odpovědnost, respekt a solidaritu. Společnost se aktivně podílí na budování udržitelného vývoje. V rámci inovací se skupina Veolia snaží zlepšit životní prostředí a služby pro zákazníky. Investice zaměřuje především na redukci emisí oxidů dusíku tuhých částic a oxidů síry. Společnost provozuje Nadační fond Veolia, který pečuje o prostředí a komunitu, podporuje vznik nových pracovních míst. V rámci programu MiniGranty finančně podporuje dobrovolnictví zaměstnanců, které si sami vyberou.

Skupina Veolia dbá na dodržení Etického kodexu a Kodexu bezpečnosti práce. Vytvořila také Manažerský kodex, který stanovuje pravidla, jak se chovat k podřízeným pracovníkům. Společnost se řídí politikou udržitelného rozvoje, která zahrnuje normy Integrovaného systému řízení vzhledem k životnímu prostředí, zaměstnancům a zákazníkům.

### Finanční údaje

Základní kapitál společnosti je ve výši 3 miliardy korun, které tvoří akcie na jméno ve jmenovité hodnotě 40 Kč. Obrat společnosti je necelých 8 miliard korun s čistým ziskem 1,3 milionů. Za rok 2015 prodala 2 350 GWh elektřiny a vyrobila přes 26 000 TJ tepla. Společnost zaměstnává 1 638 lidí s průměrným věkem 47 let.

Celková aktiva společnosti jsou 13 939 mil. Kč, což je o 3,3 % méně než v roce 2014. Snížení aktiv je dáno snížením hodnoty dlouhodobých aktiv, které tvoří 81 % všech aktiv. Oběžná aktiva jsou ve výši 2 355 mil. Kč, podílejí se na aktivech 17 % a jejich hodnota se oproti minulému roku zvýšila. Zvýšení způsobil zejména růst pohledávek.

Vlastní kapitál společnosti dosahuje výše 8 548 mil. Kč, což představuje 61 % celkových pasiv. Hodnota cizích zdrojů zaznamenala zvýšení o 4,4 % na hodnotu 5 391 mil. Kč.

Výsledek hospodaření byl 1,6 milionů korun a v porovnání s rokem 2014 o 31 % nižší, zejména kvůli nárůstu nákupu povolenek CO<sub>2</sub>, nákladů na nákup elektřiny a vyšších opravných položek. Nižší výsledek ovlivňoval pouze růst nákladů, neboť výnosy se oproti předchozímu roku mírně zvýšily.

Společnost financuje svoji činnost převážně z vlastních zdrojů, které získává prostřednictvím cash poolingů v rámci skupiny.

Mateřská i dceřiné společnosti vedou účetnictví podle Mezinárodních standardů. A všechny společnosti skupiny mají sídla v České republice mimo Veolia Powerline Kaczyce, která sídlí v Polsku.

Hospodaření konsolidovaného celku dosáhlo zisku ve výši 438 026 tis. Kč, v roce 2014 to bylo 1 623 189 tis. Kč. Takto výrazný pokles zisku zapříčinilo zaúčtování opravných položek k majetku společnosti Veolia Průmyslové služby, která je nejvýznamnějším dodavatelem energetických služeb pro OKD, a.s.

### **4.3 Analýza účetnictví akciové společnosti**

Účetní závěrka společnosti je sestavená v souladu s Mezinárodními standardy finančního výkaznictví ve znění přijatém EU a v souladu se zákonem o účetnictví a předpisy platnými v ČR k 31. 12. 2015. Účetní závěrka je sestavená v českých korunách, na základě historických cen, výjimku tvoří finanční deriváty a rezervy na zaměstnanecké požitky, které jsou oceněny v reálné hodnotě. Společnost je plátcem DPH. Účetní období společnosti je kalendářní rok.

Společnost má sestavený výkaz o finanční pozici obdobně jako je členěná rozvaha v České republice. Aktiva jsou seřazeny od nejméně likvidních, tedy pozemky, budovy zařízení, nehmotný majetek až po likvidnější jako zásoby, krátkodobé pohledávky a nakonec nejlikvidnější peníze a peněžní ekvivalenty. Oblast pasiv má

rozdělenou na vlastní kapitál, který tvoří základní kapitál, fondy a nerozdělený zisk, dále dlouhodobé závazky, jimiž jsou hlavně zaměstnanecké požitky, rezervy. Dále výkaz obsahuje krátkodobé závazky – úvěry a půjčky, závazky z obchodního styku, rezervy, zaměstnanecké požitky a deriváty. Společnost nemá v rozvaze samostatně vyčísleno časové rozlišení aktiv a pasiv. Časové rozlišení je začleněno do ostatních položek rozvahy.

Na rozdíl od české závěrky je výkaz o finanční pozici stručný a rozsahově pouze na jeden list. Všechny podrobnosti, které by uživatel chtěl zjistit, jsou obsaženy v příloze účetní závěrky. Klíčem k jejich nalezení je číselný odkaz uvedený u každé položky účetního výkazu.

Společnost sestavuje dvě výsledovky, tedy výkaz zisků a ztrát a výkaz o úplném výsledku. Tento výkaz česká účetní legislativa nezná. Společnost má výkaz o výsledku hospodaření sestavený v účelovém členění položek. Výkaz zisků a ztrát obsahuje pouze výnosy, náklady na prodej, odbytové náklady, správní náklady, finanční náklady a výnosy, z toho vyčíslený zisk před zdaněním a daň. Výkaz o úplném výsledku hospodaření zobrazuje změny ve vlastním kapitálu, které ale neplynou z transakcí s vlastníky.

Ve společnosti Veolia Energie jsou pravidla účtování a vykazování stanovena pro celý koncern mateřskou společností a platí pro všechny společnosti ve skupině. Tyto vnitřní předpisy usnadňují proces konsolidace výkazů, které poskytují uživatelům účetních výkazů srovnatelné informace o jednotlivých podnicích. Mateřská společnost určuje jak analytické tak i syntetické účty, odpisové skupiny a jednotlivá pravidla účtování.

#### **4.3.1 Účetní systém akciové společnosti**

Společnost používá mnoho různých softwarů pro sběr a zpracování vnitropodnikových dat. Jedním z nich je také Oracle obsahující mimo jiné také účetní modul, který zachycuje především hospodaření jednotky. Společnost nemá typický účetní program, který je v českých podmínkách používán. Oracle je databázový software, který sbírá veškerá data v celé společnosti a ukládá je do datových skladů. Z těchto skladů jsou dle potřeby jednotlivá data dolována pomocí datových pump. Takto získaná data se pomocí podnikových modulů zobrazují upravené do podoby vyhovující danému uživateli. Pokud nějaké oddělení společnosti potřebuje data zobrazit, uspořádat či utřídit do jiné podoby, aby bylo schopno vykonávat svoji úlohu,

využije reporting databázového softwaru a data si zobrazí. Nemusí k tomu použít žádný konkrétní účetní software, ve kterém neumí pracovat a nepotřebuje účetní, aby mu potřebné informace poskytl. Databázový software je schopný v reálném čase obsloužit velké množství uživatelů a to i vzdáleně například pomocí aplikace v mobilu.

Účetní data slouží pro výkaznictví podle IFRS, ale také pro interní potřeby, vedení statistik, tvorbě reportů pro vedení společnosti a v neposlední řadě pro daňové účely. Vedení účetnictví není nejen pro daňové potřeby a potřeby státu, jak je tomu podle české legislativy. Účetní software je živou součástí chodu společnosti a je většinou úzce spjatý s manažerským účetnictvím, které se zabývá kalkulacemi, optimalizací nákladů a výnosů, a také s controllingovým oddělením, jehož úkolem je pomoci efektivně řídit procesy ve společnosti a upozornit na případné potíže.

Jelikož mezinárodní standardy neupravují postupy účtování, nepotřebují podniky ani účetní osnovu. Společnost pro své potřeby využívá účtovou osnovu, které je podobná účetní osnově pro podnikatele podle české legislativy. České předpisy určují pro podnikatele závazné třídy a skupiny účtů, syntetické v rámci jednotlivých skupin si účetní jednotka stanoví sama. Účtová osnova společnosti má 0 až 9 účtových tříd. Veškeré položky i názvy účtové osnovy si společnost může definovat sama podle svého uvážení a specifických potřeb. Účtová osnova je poplatná potřebě většiny reportingů (statistika, daně, interní potřeby). Analytické členění účtů není v databázových systémech nutné, neboť v rámci reportingu je konkrétní uživatel schopen zjistit data, které jsou podstatou analytického rozlišení. Účtování podle IFRS v databázových systémech nebývá prostřednictvím podvojných zápisů tak, jak je to zvykem v účetnictví podle českých předpisů. Jednotlivé účetní operace jsou každé zvlášť do databáze zavedeny s předem stanovenými parametry, které jsou potřeba ke stanovení určitého výkazu (reportingu). Samozřejmě, že pokud si uživatel dat přeje, aby byly zobrazeny na jednotlivých účtech s konkrétními údaji, je to možné.

Společnost musí v ČR odvést daň z příjmů podle české legislativy, proto musí své vykazování upravit, aby mohla daň vypočítat. K tomuto účelu nevede dvoje účetnictví ani nevyužívá převodové můstky, které fungují tak, že rozdíllosti mezi oběma systémy zobrazí i podle české legislativy. Jednotlivé úpravy podle IFRS společnost vylučuje v řádcích daňového přiznání.

### **Vykazování podle mezinárodních účetních standardů**

Společnost Veolia do listopadu roku 2015 musela dle § 19a zákona o účetnictví vykazovat účetní závěrku podle IFRS. Společnost v roce 2008 vydala na oficiální volný

trh Burzy cenných papírů Praha, a.s. své dluhopisy s pevnou úrokovou sazbou 4,25 % splatné v roce 2015. Jelikož tyto emitované cenné papíry byly přijaté k obchodování na evropském regulovaném trhu, musela společnost účtovat dle IFRS. Tyto dluhopisy byly v listopadu 2015 společností splaceny. Veolia Energie požádala Burzu cenných papírů Praha, a.s., aby vyřadila investiční cenné papíry z trhu. Od tohoto okamžiku již společnost nemusí vykazovat svou účetní závěrku podle IFRS a může se vrátit k účtování podle českých účetních předpisů. Pokud investiční cenné papíry přestaly být obchodovány k jinému dni než k poslednímu dni účetního období, musí se účetní jednotka rozhodnout, zda bude standardy používat do konce období, ve kterém se cenné papíry přestaly obchodovat, nebo se rozhodne o ukončení použití standardů k poslednímu dni účetního období předcházejícímu období, v němž cenné papíry přestaly být obchodovány.

Akciová společnost Veolia Energie tvoří konsolidační celek, v rámci něhož se může podle zákona o účetnictví rozhodnout, že bude mezinárodní účetní standardy používat. O sestavování závěrky dále podle IFRS musí rozhodnout nejvyšší orgán společnosti, tedy valná hromada.

V následující části práce se zaměříme na oblast zásob a rezerv, kde jsou analyzovány konkrétní rozdílnosti, které vyplývají z obou účetních předpisů. Tyto odlišnosti musí brát společnost při sestavování své závěrky v úvahu, neboť je v ČR plátcem daně příjmů a tato daň nesmí vycházet z výsledku hospodaření sestaveného podle IFRS. Tento výsledek hospodaření musí být upraven právě o rozdíly mezi českou legislativou a IFRS. Na uvedených příkladech bude také demonstrováno, jak by musela společnost změnit své účetnictví, kdyby přešla od roku 2016 na sestavování závěrky podle české legislativy.

## **4.4 Zásoby**

Zásoby společnosti tvoří materiál a pohonné hmoty, nedokončená výroba a emisní povolenky v souhrnné částce 529 721 tis. Kč za rok 2015. Materiál a pohonné hmoty představují 95 % veškerých zásob, dále emisní povolenky a zásoby vlastní výroby se podílí naprosto minimálně. Společnost je dodavatelem elektřiny, tepla a chladu, takže její produkty jsou neskladovatelné. Celkově zásoby zaujímají necelých 23 % z oběžných aktiv.

Společnost vykazuje zásoby podle standardu IAS 2. Jelikož standard nestanovuje, jak má jednotka účtovat o zásobách a nabízí více řešení dané problematiky, je výhradně na účetní jednotce stanovit si vnitřním předpisem podrobný návod, jak bude v oblasti zásob postupovat.

Pravidla podniku jsou:

- Zásoby se oceňují pořizovací cenou nebo čistou realizovatelnou hodnotou, a to tou, která je nižší;
- Čistá realizovatelná hodnota je odhadnutá prodejní cena v běžném podnikání, která je snížena o odhadnuté náklady na dokončení a předpokládané náklady na prodej aktiva;
- Cena zásob je stanovena metodou váženého aritmetického průměru;
- Pořizovací cena zahrnuje kupní cenu a ostatní náklady spojené s nákupem jako dopravné, skladné, apod.;
- K datu sestavení závěrky se prověřuje účetní hodnota zásob. Snížení hodnoty zásob na úroveň čisté realizovatelné hodnoty je vykázáno ve výkazu zisku a ztrát v období, kdy je snížení zjištěno;
- Společnost přepočítává cizí měnu pevným kurzem, který je stanoven podle České národní banky. Společnost přepočítává měnu kurzem platným vždy první den v měsíci, ke kterému se účetní operace uskutečnila.

#### **4.4.1 Zásoby pořízené nákupem**

Jelikož se materiál významně podílí na celkových zásobách, bude se příklad zaměřovat na nákup materiálu.

Společnost nakoupila na fakturu v lednu 500 tun uhlí v částce 1 500 000 Kč, vlastní doprava uhlí 100 000 Kč, dále 700 tun v částce 3 000 000 s přepravou 250 000 a pojistným 10 000 Kč, nakoupila 2 000 tun uhlí za 1 000 000 Kč s dopravou 70 000 Kč. Společnost spotřebovala 150 tun a 800 tun.

#### **Postup řešení**

Podle mezinárodních standardů tvoří ve společnosti pořizovací cenu zásob cena zásob a vedlejší náklady. Stejný postup pořízení zboží je i v české legislativě. Standard IAS 2 týkající se zásob neurčuje, jakým způsobem se mají pořízené zásoby účtovat. České předpisy stanovují způsob A, jehož účtování je zobrazeno ve schématu, viz Schéma 4.1. Společnost přijímá zásoby na kalkulační účet pořízení

zásob a pomocí příjemky jej převede na sklad. Spotřeba zásob je uskutečněna prostřednictvím výdejky a zaúčtována na nákladový účet 501 – Spotřeba materiálu. Pokud do pořizovací ceny materiálu nevstupují vedlejší náklady, může se kalkulační účet 111 – Pořízení materiálu vynechat a materiál se může zaúčtovat přímo na sklad. Společnost může vést pro jednotlivé druhy materiálu analytické účty. Analytiku může mít zavedenou jak pro aktivní a pasivní účty rozvahy, tak pro náklady.

*Schéma 4.1 Účtování způsobem A*

321 - dodavatelé	111 – pořízení materiálu	112 – materiál na skladě
<div>1)</div> <div>5)</div> <div>6)</div> <div>7)</div> <div>9)</div>	<div>1)</div> <div>2)</div> <div>5)</div> <div>6)</div> <div>7)</div> <div>9)</div> <div>10)</div> <div>3)</div> <div>8)</div> <div>11)</div>	<div>3)</div> <div>8)</div> <div>11)</div> <div>4)</div> <div>12)</div>
586 – aktivace vnitropodnikových služeb	501 – spotřeba materiálu	211 – pokladna
<div>2)</div>	<div>4)</div> <div>12)</div>	<div>10)</div>

Zdroj: vlastní zpracování

#### Účetní operace

1) FP – nákup materiálu	1 500 000 Kč
2) VÚD – doprava ve vlastní režii	100 000 Kč
3) PŘÍ – příjem na sklad	1 600 000 Kč
4) VÝD – spotřeba materiálu	230 667 Kč
5) FP – nákup materiálu	3 000 000 Kč
6) FP – přeprava materiálu	250 000 Kč
7) FP – pojistné materiálu	10 000 Kč
8) PŘÍ – příjem na sklad	3 260 000 Kč
9) FP – nákup materiálu	1 000 000 Kč
10) VPD – doprava materiálu	70 000 Kč
11) PŘÍ – příjem materiálu	1 070 000 Kč
12) VÝD – spotřeba materiálu	1 235 907 Kč

Vysvětlivky zkratk:

FP – faktura přijatá

VÚD – vnitřní účetní doklad

PŘÍ – příjemka

VÝD – výdejka

VPD – výdajový pokladní doklad

Další způsob, který česká účetní legislativa umožňuje, je způsob B, viz Schéma 4.2. Společnost převádí stav materiálu ze skladu na nákladový účet 501 – Spotřeba materiálu. Na tento účet jsou v průběhu roku dále účtovány veškeré účetní položky spojené s pořízením nebo vyskladněním materiálu. Tento způsob neúčtuje o příjmech a výdejích, ale společnost musí vést skladovou evidenci. Tuto evidenci jednotka potřebuje ke sledování nákladů vázaných v zásobách, zásob by mělo být optimální množství, aby nevázalo příliš mnoho kapitálu, ale zároveň musí být zásoby schopny pokrýt spotřebu i s určitou rezervou, kdyby se nárazově spotřeba zvýšila nebo by došlo k přerušení pravidelných dodávek zásob.

Autorka se domnívá, že společnost Veolia Energie má takové zásoby, které jsou vhodné pro účtování způsobem B, neboť její nakupované zásoby, jako pohonné hmoty a materiál se spotřebovávají pro výrobu tepla, elektřiny a chladu. Společnost by nemusela účtovat při každém pořízení nebo spotřebě o příjmech a výdejích. Tento způsob je, ale pro ni nevhodný z důvodu častého interního reportingu a vedení statistiky. Tento způsob zkresluje hodnotu nákladů v průběhu roku. Pro potřeby reportingu by byla nutná častější fyzická inventura, které není časově ani finančně reálná. I když vedení účetnictví podle způsobu B, by na jedné straně znamenalo výrazně menší účtování, existují významné důvody, proč by bylo vhodnější vést účetnictví způsobem A pomocí pohybů materiálu na skladě.



#### Schéma 4.2 Účtování způsobem B

321 - dodavatelé		501 – spotřeba materiálu		112 – materiál na skladě	
	2) 4) 5) 6) 7)	1) 2) 3) 4) 5) 6) 7) 8)	9)	9)	1)
586 – aktivace vnitropodnikových služeb				211 – pokladna	
	3)				8)

Zdroj: vlastní zpracování

#### Účetní operace

1) VÚD – převod počátečního stavu	33 000 000 Kč
2) FP – nákup materiálu	1 500 000 Kč
3) VÚD – doprava ve vlastní režii	100 000 Kč
4) FP – nákup materiálu	3 000 000 Kč
5) FP – přeprava materiálu	250 000 Kč
6) FP – pojistné materiálu	10 000 Kč
7) FP – nákup materiálu	1 000 000 Kč
8) VPD – doprava materiálu	70 000 Kč
9) VÚD – převod konečného stavu	36 227 520 Kč

Společnost účtuje prostřednictvím zápisů splňujících konkrétní atributy. Pro své reportingy z účetnictví používá stejné skupiny účtů jako česká účetní legislativa. Názvosloví jednotlivých účtů a položek se v drobnostech liší. Při evidenci jednotlivých pohybů může společnost sledovat čísla faktury, skladové číslo, číslo objednávky, osobu, která vyřizovala objednávku, zaevidovala fakturu, ocenila zásoby, schválila úhrada závazku apod. Všechny tyto atributy se ukrývají pod číselným označením účetní operace. Zobrazení účetních operací ve společnosti Veolia Energie by vypadalo následovně, viz Tab. 4.1. Uvedené spotřeby týkající se výroby tepla se dle IFRS vykážejí, jako náklad věčně a časově související s výnosy za teplo.

Tab. 4.1 Účtování pořízení materiálu společností Veolia Energie

Účetní operace		Má dátí	Dal
1)	Majetek: zásoby: 11 - Materiál: dodavatel ABC, a.s.	1 600 000 Kč	
	Náklady: 58 - Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace: doprava materiálu ve vlastní režii	-100 000 Kč	
	Závazky: 32 - Krátkodobé závazky: dodavatel ABC, a.s		1 500 000 Kč
2)	Náklady: 50 - Spotřebované nákupy: spotřeba materiálu	230 667 Kč	
	Majetek: zásoby: 11 - Materiál		230 667 Kč
3)	Majetek: zásoby: 11 - Materiál: dodavatel XP, a.s.	3 000 000 Kč	
	Závazky: 32 - krátkodobé závazky: dodavatel XP, a.s		3 000 000 Kč
4)	Majetek: zásoby: 11 - Materiál: dodavatel XX, doprava	250 000 Kč	
	Závazky: 32 - krátkodobé závazky: dodavatel XX, a.s		250 000 Kč
5)	Majetek: zásoby: 11 - Materiál: dodavatel XZ, pojistné	10 000 Kč	
	Závazky: 32 - Krátkodobé závazky: dodavatel XZ, a.s		10 000 Kč
6)	Majetek: zásoby: 11 - Materiál: dodavatel ABC, a.s.	1 000 000 Kč	
	Závazky: 32 - Krátkodobé závazky: dodavatel ABC, a.s		1 000 000 Kč
7)	Majetek: zásoby: 11 - Materiál: dodavatel XX, doprava	70 000 Kč	
	Majetek: 21 - Peněžní prostředky v pokladně: dodavatel XX, a.s		70 000 Kč
8)	Náklady: 50 - Spotřebované nákupy: spotřeba materiálu	1 235 907 Kč	
	Majetek: zásoby: 11 - Materiál		1 235 907 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Společnost zásoby oceňuje váženým aritmetickým průměrem. Touto metodou lze zásoby ocenit po každé dodávce nebo periodicky. Jak je z tabulek Tab. 4.2 a 4.3 patrné, lze těmito způsoby dosáhnout odlišné hodnoty nákladů i konečného stavu

zásob. Autorka se domnívá, že pokud společnost nakupuje a spotřebovává zásoby často, je pro ni výhodnější používat periodický způsob oceňování zásob váženým aritmetickým průměrem. Tento způsob se může zdát z krátkodobého hlediska méně přesný či více zkreslující. I když oba způsoby patří pod jednu oceňovací techniku z krátkodobého a střednědobého časového hlediska se liší. Tento rozdíl je však v dlouhodobém horizontu srovnán, neboť zásoby pořízené v určité hodnotě, musí být ve stejné hodnotě spotřebovány, nebo jinak využity.

Autorka navrhuje, že by společnost mohla oceňovat zásoby i metodou FIFO, ale při působení inflace jsou spotřebovávané zásoby oceněny nižší hodnotou než v případě ocenění váženým aritmetickým průměrem. Nižší hodnota spotřebovaných zásob znamená nižší daňově uznatelné náklady. Na druhou stranu metoda FIFO by společnosti přesněji a aktuálněji vykazala hodnotu zásob ve výkazu o finanční pozici. Protože nejstarší zásoby jdou ze skladu jako první a na skladě tedy i potom v rozvaze zůstávají nově pořízené zásoby s cenou, která odpovídá aktuálním podmínkám na trhu. Z hlediska oceňování spotřebovaných zásob se standardy od české legislativy neliší. Pokud by však společnost chtěla změnit způsob oceňování zásob, musí podle IAS 8 – Účetní politiky, změny v účetních odhadech a chyby, promítnout změny retrospektivně. Společnost by musela upravit výkazy minulých období, což bývá velmi pracné a finančně nákladné.

*Tab. 4.2 Ocenění zásob průběžným váženým aritmetickým průměrem*

Popis	Datum	Množství v tunách	Cena za kus	Stav zásob (v Kč)	Náklady - spotřeba
Počáteční stav	1. ledna	22 000	1 500	33 000 000	
Pořízení	10. ledna	500	3 200	1 600 000	
Vážený aritmetický průměr		22 500	<b>1 538</b>	34 600 000	
Spotřeba	15. ledna	150		34 369 333	230 667
Pořízení	19. ledna	700	4 657	3 260 000	
Pořízení	25. ledna	2 000	535	1 070 000	
Vážený aritmetický průměr		25 050	<b>1545</b>	38 699 333	
Spotřeba	30. ledna	800		37 463 426	1 235 907
Konečný stav		24 250		36 227 520	1 466 574

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4.3 Ocenění zásob periodickým váženým aritmetickým průměrem

Popis	Datum	Množství v tunách	Cena za kus	Stav zásob (v Kč)	Náklady - spotřeba
Počáteční stav	1. ledna	22 000	1 500	33 000 000	
Pořízení	10. ledna	500	3 200	1 600 000	
Pořízení	19. ledna	700	4 657	3 260 000	
Pořízení	25. ledna	2 000	535	1 070 000	
Celkem v období ke spotřebě		25 200	<b>1 545</b>	38 930 000	
Spotřeba	15. ledna	150			
Spotřeba	30. ledna	800			
Celkem v období spotřebováno		950	1 545		1 467 599
Konečný stav		24 250		37 462 401	

Zdroj: vlastní zpracování

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví rozlišují pořízení zásob z hlediska času, na rozdíl od české legislativy, pokud jsou zásoby pořizovány prostřednictvím obchodního úvěru, budou pořizované zásoby oceněny hodnotou sníženou o diskont. Pořízené zásoby budou tedy vyjádřeny současnou hodnotou a úrok, viz Tab. 4.4, který vznikne z diskontování, bude vykázán ve finančních nákladech a nebude vstupovat do pořizovací ceny zásob, výše pořízených zásob bude oceněna ve výši 4 319 188 Kč. Diskontní sazba představuje aktuální tržní ocenění časové hodnoty peněz. Sazba odráží specifická rizika pro dané aktivum, v případě, že bude společnost pořizovat materiál na obchodní úvěr, diskontní sazbu může představovat úrok, který by obdržela od banky. Jelikož společnost využívá v rámci skupiny cash pooling, může diskontní sazba představovat úrok, který si skupina při vnitřním půjčování hotovosti stanovila a který odpovídá tržním podmínkám. V podmínkách české účetní legislativy, by zásoby byly pořízeny za 5 milionů korun. Nákup na obchodní úvěr s dlouhodobou splatností představuje velký rozdíl v ocenění zásob mezi IFRS a českou účetní legislativou. Tento rozdíl se projeví jak v hodnotě zásob v rozvaze, tak i ve výši nákladů.

Uvažujeme, že společnost nakoupila materiál v hodnotě 5 000 000 Kč na obchodní úvěr, který bude splatný za 3 roky s diskontní sazbou ve výši 5 % p. a.

Tab. 4.4 Pořízení zásob obchodním úvěrem (v Kč)

Rok	Výpočet	Výše závazku	Finanční náklad
1.	$5\,000\,000/(1,05)^3$	4 319 188	215 959
2.	$5\,000\,000/(1,05)^2$	4 535 147	226 757
3.	$5\,000\,000/(1,05)$	4 761 905	238 095

Zdroj: vlastní zpracování

### Pořízení zásob se slevou

Společnost nakupuje materiál a pohonné hmoty v milionových hodnotách, proto může dosahovat na skonta či množstevní slevy. Při zobrazení skonta vznikají odlišnosti jeho účtování.

Společnost kupuje na obchodní úvěr materiál za 50 000. V případě úhrady do jednoho měsíce získá společnost slevu ve výši 5 % z uhrazené částky. Společnost uhradila do jednoho měsíce 20 000 (po slevě 19 000) a zbytek 30 000 uhradila později.

### Postup řešení

V české legislativě žádný předpis neupravuje postup účtování skonta, v praxi existují dva způsoby a účetní jednotka si musí vybrat, který způsob použije a musí jej dodržovat i v budoucnu. U skonta vzniká problém, že je vázáno k překročení určité hranice, od které vzniká určitá výhoda na nákup. Nárok na skonto vzniká až, když je provedena úhrada faktury, skonto se účtuje do nákladů v době, kdy odběratel uhradil fakturu bez ohledu na přiznání skonta od dodavatele.

U prvního způsobu, viz Schéma 4.3, je považováno skonto za nástroj obchodní politiky, které se neváže na poskytnuté zboží. Hodnota skonta se zaúčtuje do ostatních provozních nákladů, neboť skonto souvisí s nákupem zásob. U dodavatele by se skonto mohlo v tomto případě účtovat do finančních nákladů nebo jako snížení finančních výnosů. Tento způsob účtování podporuje i skutečnost, že skonto je poskytnuto s časovým zpožděním, a tudíž není možné jej účtovat jako snížení pořizovaného materiálu.

*Schéma 4.3 Skonto – nástroj obchodní politiky*

<div>321 - dodavatelé</div> <hr/> <div>2) 3) 4)</div>	<div>112 – materiál na skladě</div> <hr/> <div>1)</div>	<div>211 – pokladna</div> <hr/> <div>2) 4)</div>
<div>648 – ostatní provozní výnosy</div> <hr/> <div>3)</div>		

Zdroj: vlastní zpracování

## Účetní operace

1) FP – nákup materiálu	50 000 Kč
2) VPD – úhrada části faktury	19 000 Kč
3) VÚD – zúčtování skonta	1 000 Kč
4) VPD – úhrada zbývajících částí faktury	30 000 Kč

Druhý způsob, viz Schéma 4.4, považuje bonus za slevu, která se promítne jako snížení pořizovací ceny zásob. Pokud by byla už určitá část zásob spotřebována, musí podnik upravit hodnotu slevy tak, aby odpovídala části zásob, které zůstaly na skladě. U spotřebovaných zásob se sníží příslušný nákladový účet o poskytnutou slevu. Tento způsob snižuje hodnotu zásob v rozvaze a mění i oproti prvnímu způsobu i nákladové položky, jelikož upravuje oceňování vykazovaných zásob.

Samozřejmě se účtování bude lišit v závislosti na zvoleném způsobu vedení zásob. Předmětem této ukázky není způsob účtování A a B, ale zobrazení problematiky skonta v pořízení zásob. V řešení příkladu je použito účtování způsobem A. Jelikož nejsou součástí pořizovací ceny materiálu žádné vedlejší náklady, je vynechán kalkulační účet 111 – pořízení materiálu a materiál je zaúčtován přímo na sklad.

#### Schéma 4.4 Skonto - sleva

321 - dodavatelé		112 – materiál na skladě		211 – pokladna	
2)	1)	1)	3)	2)	
3)				4)	
4)					

Zdroj: vlastní zpracování

#### Účetní operace

1) FP – nákup materiálu	50 000 Kč
2) VPD – úhrada části faktury	19 000 Kč
3) VÚD – zúčtování skonta	1 000 Kč
4) VPD – úhrada zbývajících částí faktury	30 000 Kč

Společnost v rámci mezinárodních standardů může využít metodu čisté a hrubé částky. Standard jasně uvádí, že od hodnoty zásob musí být sleva a rabaty odečteny. I když standardy neuvádějí postup účtování, je možno zobrazit metodu hrubé částky následovně, viz Schéma 4.5. Hodnota slevy se v rozvaze odčítá od hodnoty materiálu a po jeho spotřebě sleva snižuje ve výsledovce příslušné náklady.

#### Schéma 4.5 Metoda hrubé částky (v tis. Kč)

dodavatelé		materiál		peníze	
2) 20	1) 50	1) 50		2) 19	
3) 30				3) 30	
sleva					
	2) 1				

Zdroj: vlastní zpracování

#### Účetní operace

1) nákup materiálu	50 000 Kč
2) úhrada části faktury v částce 20 000 Kč po slevě	19 000 Kč
3) úhrada zbývajících částí faktury	30 000 Kč

Druhý způsob, viz Schéma 4.6, který lze v mezinárodních standardech použít je metoda čisté částky, kde se účtuje o neužitě slevě. Tato sleva se přičítá k hodnotě pořízeného materiálu ve výkazu o finanční pozici a po spotřebě se vykáže jeho ztráta.

*Schéma 4.6 Metoda čisté částky (v tis. Kč)*

dodavatelé		materiál		peníze	
2) 19	1) 47,5	1) 47,5		2) 19	
3) 28,5				3) 30	
nevyužitá sleva					
3) 1,5					

Zdroj: vlastní zpracování

Účetní operace

1) nákup materiálu (celé se slevou)	47 500 Kč
2) úhrada části faktury v částce 20 000 Kč po slevě	19 000 Kč
3) úhrada zbývajících částí faktury (nevyužitá sleva 1 500 Kč)	30 000 Kč

Autorka se domnívá, že účetní jednotka, která účtuje podle české účetní legislativy, by měla zvolit druhý způsob účtování skonta. Skonto se ve většině případů vztahuje ke zboží jako sleva, i když může být u dodavatele nástrojem obchodní politiky, aby přilákal zákazníky či si je udržel. Druhý způsob věrněji zachycuje zobrazení skonta a méně zkresluje vykázané zásoby. Nepříjemnost u tohoto způsobu je, že pokud už je část zásob spotřebována, musí se upravit i účet spotřeby o příslušný díl slevy. U prvního způsobu je celá částka jednoduše zaúčtována do ostatních nákladů a účetní jednotce, tak odpadá pracné přepočítávání a dohledávání případné spotřeby.

Mezinárodní standardy upravují skonto naprosto odlišným způsobem, vždy ale hodnota zásob musí být snížena o vniklou slevu. Sleva se projeví, při spotřebovávání zásob, ke kterým se vztahovala. Pokud se spotřebuje jen část zásob, je nutné slevu stejně jako je tomu v české legislativě poměrně přiřadit spotřebovaným zásobám.



## **Spotřeba**

Na nákladový účet 501 – Spotřeba materiálu se podle české legislativy účtují i přirozené úbytky zásob. Jak vysoké hodnoty mohou tyto úbytky dosahovat, to si společnost musí určit ve vnitropodnikové směrnici. Společnost přirozený úbytek zásob nemá účetně normován. Škody na zásobách účtuje do účetní skupiny 54 – Jiné provozní náklady.

Podle české účetní legislativy tento účet slouží také ke spotřebě drobného údržbářského materiálu a také ke spotřebě kancelářských potřeb. Pokud je společnost velká a má velký počet správních a řídicích útvarů, mohou dosahovat kancelářské potřeby vysokých částek, které dále zkreslují náklady podniku. Jelikož spotřeba drobných údržbářských a kancelářských potřeb nesouvisí přímo s hlavní činností podniku, kterou je výroba tepla, elektřiny a chladu, neměly by se takové položky na tento účet účtovat. Nákladový účet 501 – Spotřeba materiálu pak může neúměrně růst i přesto, že se podnik snaží v hlavní činnosti snižovat spotřebu nákladů. Nejenže tyto položky ovlivňují náklady, ale mají také dopad na chybně vyčíslenou přidanou hodnotu. Tyto výsledky jsou v rámci hospodaření společnosti důležitým indikátorem, jak se společnosti v předmětu podnikání daří. Také tyto hodnoty kontroluje společnost v rámci manažerského účetnictví a controllingového útvaru.

Ve výkaznictví podle IFRS má společnost kancelářské a údržbářské potřeby zahrnuté do správní režie, konkrétně v položce Náklady na materiál, služby a ostatní náklady. Potřeby nejsou součástí nákladů na prodej, které po odečtení od výnosů vytváří hlavní indikátor o tom, jak se společnosti daří v jejím předmětu podnikání. Ve společnosti Veolia Energie v roce 2015 dosahovala položka Náklady na materiál, služby a ostatní náklady bezmála 150 milionů korun. Pokud by byla tato položka zobrazena v nákladech na prodej, tak jak je to podle české legislativy, snižovala by hrubý zisk z hodnoty 2 105 milionů korun na částku 1 955 milionů korun, což snižuje hrubý zisk o 8 procent.

## **Snížení hodnoty zásob**

Mezinárodní standardy umožňují snížit hodnotu zásob, pokud jsou potencionální náklady na prodej snižené o odbytové náklady nižší než účetní hodnota zásob. Toto snížení lze zaúčtovat přímo do výsledovky do nákladů nebo prostřednictvím opravné položky. V české účetní legislativě k tomuto účelu slouží opravné položky k zásobám, kterými se z důvodu zásady opatrnosti snižuje hodnota zásob.

Společnost v roce 2015 zjistila, že má nadhodnocen materiál a pohonné hmoty a snížila jejich hodnotu o 90 milionů korun stejně jako v roce 2014. Snížení provedla prostřednictvím opravné položky k zásobám. Jelikož se jedná o materiál určený k dalšímu zpracování, je nutné, aby společnost nepřecenila materiál pod hodnotu nákladu pořízení, pokud se očekává, že hotové výrobky budou prodány za stejnou cenu nebo vyšší, než je cena pořízení. Jestliže pomine důvod pro snížení hodnoty zásob, nebo jejich čistá realizovatelná hodnota stoupne nad účetní, zruší se opravná položka a to snížením nákladů. Podle českých předpisů by se opravná položka účtovala takto:

- tvorba opravné položky  
559 – Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti / 191 – Opravná položka k materiálu,
- zrušení opravné položky  
191 – Opravná položka k materiálu / 559 – Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti.

Účtování společnosti je v tomto případě téměř shodné, tvorbu opravné položky k materiálu zaúčtuje do účetní skupiny 55 - Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti oproti skupině 19 – Opravné položky k zásobám. Zrušení opravné položky provede stejně, ale s minusovými hodnotami. Konkrétní účty vypadají následovně:

- 554 – Tvorba a zrušení opravných položek k materiálu,
- 194 – Opravné položky k materiálu.

Problém v českých předpisech autorka spatřuje v tom, že blíže nespecifikuje snížení hodnoty vykazovaných zásob na rozdíl od standardů. Standardy jasně definují, jak hodnotu snížit, co je čistá realizovatelná hodnota a jak jí docílit. Zákon o účetnictví v § 26 pouze uvádí, že pokud se při inventarizaci zásob zjistí, že jejich prodejní cena snižena o náklady spojené s prodejem je nižší, než cena použitá pro jejich ocenění v účetnictví, zásoby se ocení v účetnictví a v účetní závěrce touto nižší cenou.

#### **4.4.2 Zásoby vlastní výroby**

I když společnost nevlastní zásoby vlastní výroby, existují mezi českou účetní legislativou a IFRS významné rozdíly. Společnost vyrábí výrobky a poskytuje služby, které nejsou skladovatelné, neprocházejí tedy skladem, ale tyto výrobky a služby je nutné správně ocenit. Zásoby týkající se vlastní výroby procházejí pouze rozvahovým

úctem Nedokončená výroba. Skutečnost, že společnost nevlastní hmotné zásoby vlastní výroby, neznámá, že se neskládají ze složek, které je třeba vyčíslit, jako kdyby společnost vyráběla například nábytek.

Podle české legislativy může zásoby vlastní výroby účtovat způsobem A i B. Do roku 2015 bylo pro zásoby vlastní výroby specifické, že je většinou tvořily pouze přímé náklady. Pokud by společnost účtovala podle české legislativy od roku 2016, nemusela by výrazně upravovat své kalkulace a výpočty, které musí provádět pro vykazování podle IFRS nebo pro své vnitropodnikové účetnictví. Česká legislativa umožňuje od roku 2016 zařazení do pořizovací ceny i nepřímé náklady, tedy režie. Jednoznačně jsou vyřazeny odbytové náklady, které nesmí být do ocenění zásob zahrnuty a které dle IFRS také nepatří do ocenění výrobků. Tuto skutečnost předtím vyhláška č. 500/2002 Sb. neupravovala.

Významný rozdíl mezi IFRS a českou legislativou spočívá v ocenění výrobků ve skutečné výši nebo na základě kalkulace. Účtování podle IFRS povoluje jen vykazování zásob ve skutečné výši. IFRS také jasně vymezuje, co může být zahrnuto do ocenění zásob a co ne. Kalkulace skutečných nákladů vztahující se k výrobě tepla, chladu a elektřiny tvoří a řídí vnitropodnikové manažerské účetnictví. Společnost rozvrhuje fixní a variabilní režie podle rozvrhové základny určené dle nejpřesnější příčinné vazby.

Podle české účetní legislativy se nedokončená výroba účtuje na účet 121 – Nedokončená výroba. Změny tohoto účtu se zobrazují pomocí nákladového účtu 581 – Změna stavu nedokončené výroby. Tento účet může nabývat i záporné hodnoty. Pokud by společnost účtovala dle českých předpisů, musela by na konci roku 2016 přehodnotit kalkulace a zařadit režijní náklady do ocenění výrobků. Kalkulace musí být sestavena, tak by jednotka při kontrole účetnictví dokázala obhájit způsob přiřazení a velikost nákladů. Vzniklý významný rozdíl z přecenění zásob novou metodou musí jednotka uvést na účet 426 – Jiný výsledek hospodaření minulých let.

#### **4.4.3 Náhradní díly**

Pojetí zobrazení náhradních dílů, které jsou podle českých předpisů součástí zásob, se od vykazování podle IFRS liší.

Pravidla podniku:

Pokud se aktiva ve společnosti skládají z významných položek s různou dobou životnosti, odpisují se tyto komponenty samostatně. Aktiva se odpisují rovnoměrně do

nákladů po dobu jejich použitelnosti. Dle odpisového plánu společnosti se účetně odpisuje nemovitý hmotný majetek 30 - 40 let, stroje a zařízení 4 - 20 let a ostatní hmotná aktiva 4 roky. Proto je v příkladu stanovena doba použitelnosti kotle 20 let bez zbytkové hodnoty a teplosměnných ploch 5 let.

Výdaje na výměnu části zařízení, které jsou vykazovány samostatně, jsou aktivovány do pořizovací ceny, pokud zvyšují budoucí ekonomické užitky generované aktivem.

Společnost vlastní kotel na uhlí sloužící k výrobě tepla v pořizovací ceně 500 000 Kč, V roce 2015 provedla společnost při generální opravě kotle výměnu teplosměnných ploch v částce 150 000 Kč. Doba použitelnosti kotle 20 let a teplosměnných ploch 5 let a aktivum je odpisováno rovnoměrně.

### **Postup řešení**

Náhradní díly jsou dle českých předpisů zahrnuty do zásob, konkrétně do položky Materiál. Náhradní díl se jednorázově spotřebuje a do účetnictví se promítne jako zvýšení nákladů a snížení výsledku hospodaření. Jelikož náhradní díly souvisejí s dlouhodobým majetkem a většinou jsou jeho komponentou, mohou se díly stát součástí pořizovací ceny majetku. A to prostřednictvím komponentního odpisování, které si účetní jednotka může pro stavby, budovy, samostatné movité věci a jejich soubory zvolit. Komponentně odpisovat ale není její povinnost a navíc takové odpisování není daňově využitelné. Komponentní odpisování není uznáno jako daňový náklad u daně z příjmů.

Autorka se domnívá, že společnost z důvodů lepší daňové optimalizace a co nejjednoduššího postupu výpočtu daně, by v českém prostředí komponentní odpisování nevyužila. Pro jednotku by to znamenalo komplikace a sledování majetku z účetního i daňového hlediska. Na opravy dlouhodobého majetku by tvořila daňovou rezervu na opravu dlouhodobého majetku. Tabulka Tab. 4.5 zobrazuje, jak velký rozdíl by mohl vzniknout, kdyby účetní jednotka ne zvolila komponentní odpisování dle českých předpisů. Jak je z příkladu patrné, náhradní díly mohou dosahovat významných částek, které nárazově ovlivní výsledek hospodaření společnosti. Uživatel účetní závěrky daného roku může být velmi překvapen náhlým poklesem výsledku hospodaření i přes výrazný výkyv výnosů a nákladů souvisejících s hlavní činností podniku. Tento výkyv nákladů může zapříčinit, že investor se bude mylně domnívat, že se společnosti nedaří a může se rozhodnout do ní neinvestovat. Tento

způsob promítnutí náhradních dílů zkresluje obraz společnosti a porušuje základní účetní princip věrného a poctivého zobrazení skutečností.

*Tab. 4.5 Zobrazení dle české legislativy*

Karta majetku (v Kč)	Rok 1	Rok 2	Rok 3	Rok 4	Rok 5	Rok 6
Pořizovací cena kotle	500 000	500 000	500 000	500 000	500 000	500 000
Odpisy	25 000	25 000	25 000	25 000	25 000	25 000
Zůstatková cena kotle	475 000	450 000	425 000	400 000	375 000	350 000
Náhradní díl: teplosměnné plochy - spotřeba materiálu						150 000
Vliv na výsledek hospodaření	-25 000	-25 000	-25 000	-25 000	-25 000	-175 000

Zdroj: vlastní zpracování

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, viz Tab. 4.6, zařazují náhradní díly s dobou použitelnosti delší než jeden rok do dlouhodobých aktiv. Náhradní díly musí splňovat podmínku významnosti, aby byly součástí dlouhodobých aktiv, jinak se vykazují stejně jako v české legislativě v oblasti zásob. Náhradní díly jsou promítnuty v aktivech prostřednictvím komponent jednotlivých aktiv. Pokud existuje pozemek, budova či zařízení, které má více významných součástí – stejně jako kotel v uvedeném příkladu – jednotlivé součásti se jako komponenty odpisují samostatně. Při splnění kritéria významnosti náhradního dílu musí společnost aktivum komponentně odpisovat, na rozdíl od české legislativy, kde je to jen volba. Když dojde živostnost jednotlivé součástky, nahradí se novým dílem, který se znova odpisuje shodně jako předchozí komponenta. Náhradní díly se tedy stávají součástí pořizovací i zbytkové ceny dlouhodobého aktiva.

Autorka se domnívá, že by náhradní díly neovlivnily jen náklady a výsledek hospodaření a zásoby, ale také zůstatkovou hodnotu majetku. Zůstatková hodnota se v obou účetních systémech výrazně odlišuje a výše její hodnoty také zkresluje účetní výkazy. Metoda komponentního odpisování a zahrnutí náhradního dílu do pořizovací ceny aktiva zpřesňuje promítnutí opotřebování majetku, které je zobrazeno prostřednictvím odpisů. V účetnictví podle IFRS je hodnota majetku zobrazena věrněji a přesněji.

Tab. 4.6 Zobrazení podle IFRS

Karta majetku (v Kč)	Rok 1	Rok 2	Rok 3	Rok 4	Rok 5	Rok 6
Pořizovací cena kotle	350 000	350 000	350 000	350 000	350 000	350 000
Odpisy	17 500	17 500	17 500	17 500	17 500	17 500
Zůstatková cena kotle	332 500	315 000	297 500	280 000	262 500	245 000
Pořizovací cena teplosměnných ploch	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	<b>150 000</b>
Odpisy ploch	30 000	30 000	30 000	30 000	30 000	30 000
Zůstatková hodnota ploch	120 000	90 000	60 000	30 000	0	120 000
Zůstatková hodnota kotle	452 500	405 000	357 500	310 000	262 500	365 000
Vliv na výsledek hospodaření	-47 500	-47 500	-47 500	-47 500	-47 500	-47 500

Zdroj: vlastní zpracování

Ve společnosti se v roce 2015 obnovily a vyměnily komponenty v částce 224 milionů korun. Pokud by společnost postupovala podle české legislativy, tato částky by se celá zaúčtovala do nákladů a účetní závěrka by byla výrazně zkreslená v oblasti nákladů a výsledku hospodaření, ale také v oblasti zásob a zůstatkové hodnoty aktiv.

#### 4.4.4 Emisní povolenky

Zvláštní skupinu zásob tvoří ve společnosti emisní povolenky, které byly v roce 2015 v hodnotě necelých 27 milionů korun.

Emisní povolenka představuje právo pro provozovatele zařízení, který svým provozem vytváří emise skleníkových plynů, vypustit do ovzduší v daném kalendářním roce ekvivalent tuny oxidu uhličitého. Pořizovací cena emisních povolenek je nulová hodnota. Povolenky se přidělují podle Národního alokačního plánu.

Pro povolenky platila zrušená interpretace IFRIC 3, nyní standardy IFRS nestanovují jasná pravidla pro účtování emisních povolenek. Interpretace definovala povolenku jako nehmotný majetek, který je pořízen prostřednictvím dotace.

Pravidla podniku pro emisní povolenky:

- Společnost vykazuje emisní povolenku jako zásobu;
- Emisní povolenky jsou oceněny pořizovací cenou nebo tržní cenou, v případě, že nákup povolenky zahrnuje finanční derivát;
- Spotřeba povolenek je účtována metodou váženého aritmetického průměru;

- K rozvahovému dni se posuzuje, zda neexistují indikátory snížení hodnoty emisních povolenek;
- Pokud indikátory existují, společnost zjišťuje, jestli není zpětně získatelná částka emisních povolenek nižší než jejich zůstatková hodnota. Případné snížení je účtováno do výkazu zisků a ztrát;
- Jestliže je spotřeba emisních povolenek v daném roce vyšší než počet povolenek, které má společnost přidělené k rozvahovému dni, je vykázaná rezerva ve výši hodnoty povolenek, které společnost bude muset koupit v dalším období na veřejném trhu;
- Spotřeba emisních povolenek a jejich případné výnosy z prodeje jsou vykazovány ve výkazu zisků a ztrát v rámci nákladů na prodej.

Zpětně získatelnou částku společnost definuje jako reálnou hodnotu aktiva nebo peněžotvorné jednotky sníženou o náklady na prodej nebo užitou hodnotu podle toho, která je vyšší. Užitná hodnota se určí jako budoucí toky diskontované na současnou hodnotu. Diskontní míra odráží tržní ocenění časové hodnoty peněz a specifických rizik. Používá se diskontní sazba před zdaněním. Postup účtování emisních povolenek je ukázán na následujícím příkladu.

Společnost alokovala 100 povolenek v reprodukční pořizovací ceně 100 Kč za povolenku. V účetním období vyprodukovala 90 tun emisí a dalších 30 tun emisí. Cena povolenek na trhu v účetním období je 200 Kč za povolenku. Společnost nakoupí 100 povolenek.

### **Postup účtování**

Podle vyhlášky 500/2002 Sb. jsou emisní povolenky součástí jiného dlouhodobého nehmotného majetku bez ohledu na to, zda jsou bezúplatně nabyty nebo pořízeny nákupem. Nezáleží také na výši nebo době použitelnosti povolenek. Bezúplatně nabyté povolenky, viz Schéma 4.7, prostřednictvím Národního alokačního plánu se dle zákona o účetnictví oceňují reprodukční pořizovací cenou. Společnost tuto cenu může čerpat z hodnoty povolenek, které se obchodují na veřejných trzích. Majetek není pořízený prostřednictvím dotace, protože ta by snižovala jeho pořizovací hodnotu, jen je účtován jako dotace. Povolenky se řadí mezi dlouhodobý majetek, ale nejsou odpisovány. Nákup jiným způsobem než alokací je oceněn pořizovací cenou. Při spotřebě jsou povolenky oceňovány metodou FIFO. Pro lepší přehlednost je vhodné účty povolenek analyticky rozlišit.

Nakupované povolenky na teplo musí společnost ocenit nejvýše průměrnou cenou, kterou stanovuje Energetický regulační úřad. Cena se určuje jako průměr realizovatelných obchodů na spotovém trhu na burze European Energy Exchange. Pro rok 2015 je stanovena ve výši 217,88 Kč/t oxidu uhličitého. (Energetický regulační úřad, 2016)

Pokud společnost spotřebuje v daném roce více povolenek, než dostane přiděleno, na konci účetního období bude účtovat o dohadné položce pasivní nebo o tvorbě rezervy na odhadnutou hodnotu chybějících povolenek. Jestliže by společnosti na konci období naopak nevyužité povolenky zůstaly, ke zrealizování jejich hodnoty se případně vytvoří opravná položka.

*Schéma 4.7 Účtování emisních povolenek dle české legislativy*

019.1 – ostatní dlouhodobý nehmotný majetek		548 – ostatní provozní náklady		019.2 – ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	
1)	2) 5)	2) 5)		4)	5)
211 – pokladna		347 – ostatní dotace		648 – ostatní provozní výnosy	
	4)	3) 6)	1)		3)

Zdroj: vlastní zpracování

Účetní operace:

1) VÚD – Bezúplatné nabytí povolenek	10 000 Kč
2) VÚD – Spotřeba 90 povolenek	9 000 Kč
3) VÚD – Rozpuštění dotace	9 000 Kč
4) VPD – Nákup 100 povolenek	20 000 Kč
5) VÚD – Spotřeba 30 povolenek	5 000 Kč
6) VÚD – Rozpuštění dotace	1 000 Kč

Společnost podle IFRS bezplatně nabyté povolenky oceňuje v nulové hodnotě, viz Tab. 4.7. Znamená to, že o přijatých povolenkách není účtováno. Jestliže spotřeba povolenek převyší množství povolenek, vznikne rezerva (čistý závazek), která



odpovídá chybějícím emisím. Tato rezerva není vykazována na budoucí emisní povolenky, ale na jejich současný deficit. Metoda čistého závazku není v české účetní legislativě povolena. Emisní povolenky jsou účtovány do spotřeby, kde jsou součástí nákladů na prodej. Do nákladů na prodej jsou účtovány i případné zisky nebo náklady z obchodování s povolenkami. Rozdílně se také oceňují emisní povolenky na konci účetního období, kdy společnost snižuje jejich hodnotu, jestliže se objeví indikátory snížení, přímo do výsledovky. Povolenky nejsou součástí dlouhodobého majetku a autorka se domnívá, že spadají do zásob kvůli jejich plánované spotřebě v rámci jednoho roku. Společnost sice může použít i nevyužité povolenky z minulého roku, ale principiálně jsou i Národním alokačním plánem přiděleny vždy na 1 rok.

*Tab. 4.7 Účtování povolenek ve společnosti Veolia Energie*

Účetní operace		Má dát	Dal
1)	Alokace 100 ks povolenek v nulové hodnotě	neúčtuje se	
2)	Spotřeba 90 ks alokovaných povolenek	neúčtuje se	
3)	Náklady: 55 - Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti: povolenky	4 000 Kč	
	Závazky: 45 - Rezervy: emisní povolenky		4 000 Kč
4)	Majetek: zásoby: emisní povolenky	20 000 Kč	
	Majetek: 21 - Peněžní prostředky v pokladně: nákup XY		20 000 Kč
5)	Závazky: 45 - Rezervy: emisní povolenky	4 000 Kč	
	Náklady: 55 - Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti: povolenky		4 000 Kč
6)	Spotřeba 10 ks alokovaných povolenek	neúčtuje se	
7)	Náklady: 50 - Spotřebované nákupy: spotřeba povolenek	4 000 Kč	
	Majetek: zásoby: emisní povolenky		4 000 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Účetní operace:

- |  |                  |
|--|------------------|
| 1) VÚD – Bezúplatné nabytí povolenek           | (vnitropodniková |
| 2) VÚD – Spotřeba 90 povolenek                 | evidence)        |
| 3) VÚD – Tvorba rezervy na chybějící povolenky | 4 000 Kč         |
| 4) VPD – Nákup 100 povolenek                   | 20 000 Kč        |

5) VÚD – Rozpuštění rezervy	4 000 Kč
6) VÚD – Spotřeba 10 povolenek	(vnitro. evidence)
7) VÚD – Spotřeba 30 povolenek	4 000 Kč

Společnost v roce 2015 alokovala podle Národního alokačního plánu 1 352 tisíc tun emisních povolenek. Tyto povolenky jsou tedy dle pravidel společnosti oceněny nulovou pořizovací hodnotou. Společnost však v rámci roku vypustila 2 569 tisíc tun emisí oxidu uhličitého, proto musela zbylé emise dokoupit na trhu. Společnost spotřebovala v rámci roku 2015 povolenky v hodnotě bezmála 218 milionů korun.

## 4.5 Rezervy

Společnost v roce 2015 vykazovala krátkodobé rezervy ve výši cirká 86 milionů korun a dlouhodobé v částce 16 milionů. Celkem tvoří rezervy 2 % celkových závazků.

Pravidla podniku:

- Rezerva se vykáže, pokud má společnost smluvní nebo mimosmluvní závazek, který je důsledek minulých událostí;
- Vypořádání tohoto závazku povede k odtoku prostředků;
- Rezerva se stanoví diskontováním očekávaných budoucích peněžních toků sazbou před zdaněním;
- Diskontní sazba odráží současné tržní ohodnocení časové hodnoty peněz a specifická rizika daného závazku.

### Odhad rezerv

Odhady výše rezerv provádí společnost podle IFRS na bázi historických zkušeností a dalších faktorů, které se vtaňují k tvorbě odhadů. Tyto faktory se považují za přiměřené, pokud nejsou zcela evidentní z jiných zdrojů. Odhady a předpoklady jsou průběžně revidovány. Společnost zpřesňuje odhady vždy na konci účetního období a významné změny odhadů v mezidobí. Opravy odhadů jsou zohledněny v období, kterých se tato oprava týká, nebo i v budoucích obdobích. Podle IAS 8 se odhady rezerv opravují pouze prospektivně, nemusí se tedy opravovat rezervy zaúčtované v minulých obdobích. Ve společnosti určují výši rezervy různými metodami.

Stanovení výše rezervy je závislé na subjektivním pohledu pracovníka, který rezervu vyčísluje. Proto je nutné ji udělat více objektivní a definovat pravidla způsobu ocenění rezervy. Veolia Energie využívá expertní odhady, stanovení odhadů na

základě plánů či projektů, pojistně-matematické modely, kterými určuje rezervu na zaměstnanecké požitky nebo pomocí kalkulací.

Podle standardu IAS 37 se výše rezervy stanoví na základě nejlepšího odhadu peněžních toků, které budou v budoucnu potřebné k vypořádání současného závazku. Standard jasně definuje, co znamená nejlepší odhad – je to částka, kterou by podnik racionálně vyplatil, pokud by se závazek vyrovnal nebo převedl na třetí osobu. Pojem nejlepší odhad je v IFRS detailně popsán na rozdíl od české účetní legislativy, která nově od 1. 1. 2016 změnila definici rezerv a použila výraz „nejlepší odhad nákladů“. Autorka se domnívá, že se česká účetní legislativa, chtěla přiblížit definici rezerv podle IFRS, ale neurčila, co tento výraz znamená. Dále nespecifikuje, jak si představuje naplnění nejlepšího odhadu nákladů. Pro každou účetní jednotku je nejlepší něco jiného a odhad výše rezervy se tímto stává vysoce subjektivním, což znemožňuje srovnatelnost účetních závěrek různých společností. Společnost by podle českých předpisů, které způsob oceňování neřeší, mohla uměle navyšovat tvorbou rezerv nebo snižovat čerpáním rezerv náklady a hodnotu cizích zdrojů. Umělou manipulací s rezervami by znehodnotila a kreativně upravila své výkazy. Aby toto kreativní účetnictví nebylo možné, navrhuje autorka, aby informace o stanovení výše odhadů významných rezerv byly popsány v příloze účetní závěrky. Uživatel závěrky si může udělat detailnější představu o výši rezerv a bude moci se správně rozhodovat. Společnost by měla také popsat podrobně své metody stanovení odhadu rezerv a důvodů jejich tvorby ve vnitropodnikové směrnici.

### **Diskontní sazba**

Pokud je vytvořená rezerva významná musí se podle IFRS diskontovat na současnou hodnotu budoucích peněžních toků. Diskontní sazba odráží tržní odhadnocení časové hodnoty peněz a specifická rizika daného závazku. Společnost pro stanovení diskontní sazby většinou používá sazby dluhových nástrojů peněžních ústavů, to je například úroková sazba z úvěru poskytnutého bankou.

Diskontní sazbu česká legislativa pro podnikatele neupravuje, diskontovat mohou pouze rezervy finanční instituce a to pouze za podmínky, že jsou významné.

Mezi českou účetní legislativou a IFRS existují významné rozdíly v oblasti rezerv. Následující příklad zobrazuje rezervu, kterou nelze podle českých předpisů vytvářet.

#### **4.5.1 Rezerva na obnovu pozemku**

Společnost tvoří rezervu na obnovu pozemku v souladu s politikou ochrany životního prostředí. Společnost rezervu na obnovu pozemku a případnou dekontaminaci půdy vykazuje v okamžiku, kdy dojde ke kontaminaci půdy. Výše rezervy je zaúčtována jako součást aktiva. Pokud změny závazku, které vyplývají ze změn nejlepšího odhadu peněžních toků nebo změn diskontní sazby, sníží částku zaúčtovanou jakou související aktivum do záporných hodnot, pak se dopad těchto změn zaúčtuje do výkazu zisků a ztrát.

Na zjednodušených údajích je zobrazena problematika dané rezervy. Společnost pořídila v lednu roku 2015 pozemek, na kterém zpracovává biomasu, v pořizovací hodnotě 500 000 Kč. Na obnovu pozemku bude muset podle stavebního projektu společnost vynaložit 120 000 Kč v roce 2018. Předpokládaná úroková míra je 7 %. Koncem roku 2018 společnost za obnovu skutečně zaplatila 100 000 Kč.

#### **Postup řešení**

Obnova pozemku splňuje definici rezerv podle IAS 37, jelikož je výsledkem minulých událostí a je vysoce pravděpodobné, že nastane. V české legislativě nebyla jasně vymezena definice rezerv, od roku 2016 jsou rezervy blíže specifikovány. Jejich definice se blíží definici dle standardu IAS 37. Rezerva však nemusí být výsledkem minulé události a není určena jen k pokrytí závazku, ale také nákladů.

Jelikož je výše této rezervy významná, bude závazek diskontován na současnou hodnotu, viz Tab. 4.8. Tato rezerva souvisí s aktivem společnosti, a proto bude vykázána jako součást aktiva. Současná hodnota rezervy je zahrnuta do pořizovací ceny aktiva. Podle české legislativy není možné, aby rezerva byla součástí pořizovací ceny aktiva. Jelikož je hodnota rezervy diskontována, viz Tab. 4.9, nebude dané roky vykazována v konzistentní částce, tak jak je to u rezerv podle české legislativy. Jejich hodnota bývá každý rok stejná. Česká legislativa nezná pojem diskontování peněžních toků na současnou hodnotu. Tvorba rezerv ve stejné hodnotě zkresluje reálné vyjádření závazků. Rozvaha v jednotlivých letech nezobrazuje věrně a poctivě skutečnosti, neboť hodnota peněz se v čase neustále mění a hodnota peněz nyní neodpovídá jejich hodnotě zítra.

Tab. 4.8 Výpočet současné hodnoty rezervy

Datum	Platba	Diskotní faktor	Současná hodnota
31.12.2018	120 000 Kč	0,7629	91 547 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4.9 Vývoj rezervy v jednotlivých letech

Rok	Rezerva na začátku roku	Úrok	Rezerva na konci roku
2015	91 547 Kč	6 408 Kč	97 956 Kč
2016	97 956 Kč	6 857 Kč	104 813 Kč
2017	104 813 Kč	7 337 Kč	112 150 Kč
2018	112 150 Kč	7 850 Kč	120 000 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Rezerva se celá v současné hodnotě zařadila do aktiv společnosti, viz Tab. 4.10. Neúčtuje se každý rok její tvorba. Každý rok se přičítá k hodnotě rezervy pouze úrok zobrazující časovou hodnotu peněz. Zúčtování rezervy se také odlišuje od českých předpisů. Náklady na skutečnou obnovu pozemku se zaúčtují proti rezervě. Ve výsledovce společnosti nevzniká žádný pohyb.

Při vykazování rezerv ve výkazu o finanční pozici se rezervy dělí na dlouhodobé a krátkodobé. Česká legislativa neupravuje rozdělení rezerv z hlediska času. Autorka se domnívá, že časové rozlišení rezerv věrněji zobrazuje skutečnost a jejich vývoj. V příloze účetní závěrky společnosti Veolia Energie je rezerva na obnovu pozemku vykázána jako dlouhodobá, neboť společnost nepředpokládá, že příští rok opustí pozemek a uvede ho do původního stavu.

Tab. 4.10 Účtování rezervy ve společnosti Veolia Energie

Účetní operace		Má dáti	Dal
Rok 2015			
1)	Majetek: 03 - Dlouhodobý majetek neodpisovaný: pozemek biomasy	591 547 Kč	
	Závazky: 32 - Krátkodobé závazky: dodavatel ABC, a.s		500 000 Kč
	Závazky: 45 - Rezervy: obnova pozemku		91 547 Kč
2)	Náklady: 56 - Finanční náklady: úrok	6 408 Kč	
	Závazky: 45 - Rezervy: obnova pozemku		6 408 Kč
Rok 2016			
1)	Náklady: 56 - Finanční náklady: úrok	6 857 Kč	
	Závazky: 45 - Rezervy: obnova pozemku		6 857 Kč
Rok 2017			
1)	Náklady: 56 - Finanční náklady: úrok	7 337 Kč	
	Závazky: 45 - Rezervy: obnova pozemku		7 337 Kč
Rok 2018			
1)	Náklady: 56 - Finanční náklady: úrok	7 850 Kč	
	Závazky: 45 - Rezervy: obnova pozemku		7 850 Kč
2)	Závazky: 45 - Rezervy: obnova pozemku	120 000 Kč	
	Náklady: 54 - Jiné provozní náklady: nevyužitá rezerva		20 000 Kč
	Závazky: 32 - Krátkodobé závazky: dodavatel ZZ, a.s		100 000 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Účetní operace

Rok 2015

- 1) Nákup pozemku a zařazení majetku do aktiv
- 2) Zúčtování úroků k rezervě

Rok 2016

- 1) Zúčtování úroků k rezervě

Rok 2017

- 1) Zúčtování úroků k rezervě

Rok 2018

- 76

#### Schéma 4.9 Účtování rezervy v roce 2016

341 – daň z příjmů		453 – rezerva na daň z příjmů		211 – pokladna	
PS 5)	4)	3)	PS		PS 5)
593 – tvorba a zúčtování rezervy na daň z příjmů		591 – daň z příjmů splatná			
	3)	4)			

Zdroj: vlastní zpracování

Význam zkratky:

PS – počáteční stav

Účetní operace (v tis. Kč):

Rok 2015

1) VPD – zaplacené zálohy na daň z příjmů	250 000 Kč
2) VÚD – tvorba rezervy na daň z příjmů	330 000 Kč

Rok 2016

3) VÚD – rozpuštění rezervy	330 000 Kč
4) VÚD – splatná daň	352 316 Kč
5) VPD – doplatek daně	102 316 Kč

#### 4.5.3 Rezerva na opravu dlouhodobého majetku

Pokud si společnost nezvolí podle českých účetních předpisů komponentní odpisování majetku, mohla by tvořit rezervu na opravu dlouhodobého majetku. Tato rezerva je zmíněna v kapitole 4.4.3 Náhradní díly, kde je na uvedeném příkladu řešeno zahrnutí náhradních dílu do pořizovací ceny. S tímto souvisí také tvorba uvedené rezervy. Příklad ukazuje, jaké rozdíly vznikají z odlišného pojetí náhradních dílů ve výsledku hospodaření a stavu dlouhodobého majetku. Jestliže společnost vytvoří k náhradním dílům rezervu v hodnotě náhradního dílu, viz Tab. 4.11, více se přiblíží výsledku komponentního odpisování podle IFRS, který dosahoval ztráty 47 500 Kč. Navíc tyto náklady budou daňově účinné.



Tab. 4.11 Zobrazení rezervy na opravu dlouhodobého majetku

Karta majetku (v Kč)	Rok 1	Rok 2	Rok 3	Rok 4	Rok 5	Rok 6
Pořizovací cena kotle	500 000	500 000	500 000	500 000	500 000	500 000
Odpisy	25 000	25 000	25 000	25 000	25 000	25 000
Zůstatková cena kotle	475 000	450 000	425 000	400 000	375 000	350 000
Tvorba rezervy	30 000	30 000	30 000	30 000	30 000	30 000
Čerpání rezervy						150 000
Náhradní díl: teplosměnné plochy - spotřeba materiálu						150 000
Vliv na výsledek hospodaření	-55 000	-55 000	-55 000	-55 000	-55 000	-55 000

Zdroj: vlastní zpracování

Tvorba rezervy bude účtována podle českých předpisů na vrub účtů 552 - Tvorba a zúčtování zákonných rezerv podle zvláštních právních předpisů oproti účtu 451 - Rezervy podle zvláštních právních předpisů. Čerpání rezervy v roce 6 bude účtováno ve prospěch nákladového účtu 552 - Tvorba a zúčtování zákonných rezerv podle zvláštních právních předpisů a na vrub účtu 451 - Rezervy podle zvláštních právních předpisů.

Společnost musí při účtování o této rezervě dodržet pravidla stanovená zákonem o rezervách. Zákonnou rezervu lze tvořit pouze na hmotný majetek, jehož doba odpisování je více jak 5 let. Majetek musí být ve druhé až šesté odpisové skupině. Kotle, na které je tato rezerva tvořena, splňují podmínku doby odpisování a jsou, jak požaduje zákon o rezervách ve vlastnictví účetní jednotky. Kotel je po výměně teplosměnných ploch znovu schopen předchozího provozu a tím naplňuje účel zákonné rezervy. Rezerva se musí vytvářet minimálně dvě zdaňovací období a maximálně dobu, po kterou je majetek zařazen v odpisové skupině. Aby byla rezerva daňově účinným nákladem, musí být peněžní prostředky na celou výši rezervy uloženy na samostatném bankovním účtu nejpozději do termínu podání daňového přiznání.

Rezerva na opravu dlouhodobého majetku nesplňuje požadavky kladené standardem IAS 37. Pokud společnost tvoří tuto rezervu, znamená to, že podle IFRS nemá správně určený odpisový plán dlouhodobých aktiv, že odpisy majetku jsou podhodnoceny.

Autorka upozorňuje na skutečnost, že od roku 2016 nejpoužívanější rezerva na opravu dlouhodobého majetku nesplňuje definici rezerv podle zákona o účetnictví, dále

je však daňově účinnou rezervou. Rezerva na opravy dlouhodobého majetku není již platnou účetní rezervou, ale zákon o účetnictví dále stanovuje, že rezervami jsou i rezervy podle zvláštních právních předpisů. Rezerva na opravu majetku není rezervou podle definice rezerv v zákoně o účetnictví, neboť nekryje závazek, ale je to budoucí volba jednotky. Autorka se domnívá, že tato rezerva upravuje účetnictví podle výhod vyplývajících z daňových předpisů a tím je zamezeno věrnému zobrazení dlouhodobého majetku a srovnatelnosti účetních závěrek, neboť tato rezerva je tvořena hlavně z důvodů daňově uznatelného nákladu a neodráží věrné zobrazení účetních skutečností. To by bylo zajištěno správným nastavením odpisového plánu, který by odrážel skutečné opotřebení dlouhodobého majetku – komponentním odpisováním.

#### **4.5.4 Ostatní rezervy**

Níže jsou uvedeny další rezervy, které společnost se souladem s IFRS tvoří.

##### **Rezerva na soudní spory**

Společnost tvoří rezervu na soudní spory. Tato rezerva se vykáže, jakmile je pravděpodobné, že vypořádání právních nároků vůči společnosti povede k odtoku prostředků. Společnost vedla soudní spor s Českou republikou stejně jako ostatní energetické společnosti. Tyto společnosti nesouhlasí s uvalením speciální daně z emisních povolenek. Přímý dopad na společnost byl ve výši 175 mil. Kč. V roce 2015 bylo rozhodnuto o vrácení části daně ve výši 22 mil. Kč. Společnost s rozhodnutím nesouhlasí a podala odvolání, o kterém zatím nebylo rozhodnuto. Jelikož není dostatečně pravděpodobné, že bude soudní spor pokračovat, nebude zatím rezerva tvořena.

Autorka se domnívá, že by soudní spor mohl být vykázán jako podmíněné aktivum. Soudní spor splňuje podmínku tím, že je výsledkem minulých událostí. Dále naplňuje definici existencí závislou na jedné nebo více nejisté budoucí události, které nejsou pod kontrolou společnosti. Až bude soudní spor dostatečně pravděpodobný, může na něj společnost vytvořit rezervu. Ovšem rezervu nelze tvořit na pravděpodobně vyhraný soudní spor.

##### **Rezerva na emisní povolenky**

Rezerva se tvoří v případě, že spotřeba povolenek v účetním období bude vyšší než počet povolenek, které společnost vlastní. Chybějící povolenky bude muset společnost nakoupit na veřejném trhu v následujícím účetním období. Rezerva je

oceněna průměrnou cenou povolenek k rozvahovému dni. Podle české legislativy se tato rezerva tvoří také.

### **Rezerva na zaměstnanecké benefity**

Společnost vyplácí zaměstnancům, kteří ve společnosti pracují po pevně stanovenou dobu, stanovenou finanční částku. Na výplatu těchto benefitů, které vyplývají z kolektivní smlouvy, tvoří společnost rezervu. Tato rezerva není tvořena podle standardu IAS 37, ale upravuje ji standard IAS 19 – Zaměstnanecké požitky. Rezerva je tvořena z titulu budoucích požitků, na které mají zaměstnanci nárok výměnou za své služby v běžném a minulých obdobích. Rezerva je vypočtena pomocí metody plánovaného ročního zhodnocení požitků. Diskontní sazba rezervy je stanovena jako úroková míra výnosů z dlouhodobých státních dluhopisů České republiky, která činila 1,75 % k 31. prosinci 2015.

Závazek je účtován jako náklad do výkazu zisků a ztrát v období, kdy je splatná. Veškeré pojistně-matematické zisky a ztráty jsou účtovány také do výsledovky, s výjimkou zisků a ztrát u požitků po skončení pracovního poměru, které jsou účtovány do vlastního kapitálu. Změna plánů odměn do důchodu, které vznikají po ukončení pracovního poměru, jsou amortizovány rovnoměrně do výkazu zisků a ztrát v době, kdy má zaměstnanec nárok na výplatu této odměny.

Podle české účetní legislativy může společnost tvořit rezervu na důchody a obdobné závazky. Tato účetní rezerva by částečně odpovídala rezervě tvořené podle IFRS. Více informací o tvorbě rezervy předpisy neuvádějí a její tvorbu plně nechávají na účetní jednotce. Všeobecně však žádný právní předpis neupravuje problematiku zaměstnaneckých požitků, tak jako ji upravují mezinárodní standardy účetního výkaznictví.

## 5 ZÁVĚR

Námětem diplomové práce byla problematika oblasti zásob a rezerv z pohledu mezinárodních standardů účetního výkaznictví a české účetní legislativy. Toto téma je zajímavé, neboť neustálé globalizační tlaky nutí společnosti, aby se v účetnictví vyvíjely a přizpůsobovaly současným podmínkám, které požadují mezinárodní srovnatelnost výkazů.

První kapitola teoretické části obecně popisuje harmonizaci účetnictví ve světě a blíže specifikuje koncept mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Konkrétně se zabývá standardem IAS 2 – Zásoby, kde definuje pojem zásoby, způsob jejich oceňování. Orientuje se na stanovení hodnoty zásob, jejich účtování, spotřebu a v neposlední řadě na minimální požadavky zveřejnění ve výkazu o finanční pozici. Poté se kapitola zabývá standardem IAS 37 – Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky. Zobrazuje stejně jako u standardu týkajícího se zásob, jejich vymezení, oceňování, účtování a požadavky na zveřejnění rezerv. Nastiňuje také různé druhy rezerv, které je možné podle standardu vykázat.

Druhá teoretická kapitola rozebírá legislativní úpravu účetnictví v České republice. Nastiňuje vnitrostátní i nadnárodní regulaci účetnictví a možnosti společností vykazovat podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Zaměřuje se na úpravu zásob podle české účetní legislativy. Vymezuje právní rámec zásob, jejich definici, oceňování a možnosti jejich účtování. Dále je rozebrána oblast rezerv, kdy je jim zprvu vytyčen legislativní rámec. Dále kapitola navazuje vymezením různých druhů rezerv, jejich účtováním, oceňováním a závěrem se zaměřuje na rezervy, které se tvoří podle zvláštních právních předpisů.

V praktické části jsou stručně shrnuty rozdíly vyplývající z poznatků popsaných v teoretické části práce. Jsou nastíněny obecné odlišnosti týkající se účetní závěrky, účetních postupů a dále rozdílností v oblasti rezerv a zásob. Komparace vybraných standardů a české účetní legislativy je popisována na společnosti Veolia Energie ČR, a.s., která vykazuje podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Dále jsou nastíněny základní údaje o společnosti a jejím hospodaření. Ve zvolené společnosti je analyzováno účetnictví i konkrétně je uveden účetní systém společnosti. Dále se práce zaměřuje na oblast zásob pořízených nákupem, vyrobených vlastní činností, na náhradní díly a emisní povolenky. Oblast rezerv je vymezena na konkrétních případech týkajících se rezervy na obnovu pozemku, na daň z příjmů, opravu dlouhodobého majetku a ostatních rezerv, které společnost vykazuje.

Odlišnosti mezi IFRS a českou účetní legislativou nepředstavují jen drobné rozdíly vykazování v konkrétních oblastech. Není to jenom jeden z druhů výkaznictví, tak jako ho známe z českého prostředí, ale je to změna myšlení společnosti a vůbec celého konceptu účetnictví. V účetnictví se nemění jenom číselné hodnoty, ale také obecné účetní zásady. Zaměstnanci se musí nový koncept účetnictví osvojit a být schopní v něm pracovat a to si vyžádá značné úsilí, ale také spoustu času. Změny se týkají i informačního systému společnosti.

IFRS obecně nediktuje postupy účtování a nepředepisuje účtovou osnovu, kterou by musela společnost používat, na rozdíl od české účetní legislativy. Nastavení systému účtování je v rukou společnosti, která si zvolila, že bude pro své účtování používat skupiny účtů, které definuje vyhláška 500/2002 Sb. Autorka se domnívá, že využití těchto účtů v prostředí mezinárodních standardů, které se staví k výkazům i evidenci účetních případů odlišně, není vhodné. Skupiny jsou svazující a v mnohých případech neodpovídají přesně potřebám IFRS. Společnost by si měla vytvořit vlastní způsob evidence, který bude plně vyhovovat rozmanitým uživatelům účetních informací. Na druhou stranu jsou skupiny pomůckou při zpracování daně z příjmů v položkách, které upravují výsledek hospodaření na základ daně, neboť výsledek hospodaření podle IFRS není možné použít pro stanovení daně z příjmů právnických osob.

Odlišnosti vyplývající z obou účetních systémů jsou demonstrovány na příkladech z prostředí společnosti. Hlavní činností společnosti je výroba tepla, elektřiny a chladu, tyto výrobky jsou neskladovatelné, a proto zásoby tvoří hlavně materiál a pohonné hmoty. V oblasti zásob se standard a česká účetní legislativa v mnoha případech shodují. Česká legislativa se sice novelou u problematiky zásob vlastní činnosti přibližuje mezinárodním standardům, přesto však existují rozdíly. Oceňování zásob pořízených nákupem se neliší, stejně tak i způsoby vyřazování zásob do spotřeby. Mezinárodní standardy odlišují pořízení zásob dlouhodobým úvěrem, hodnota takto pořízených zásob musí být diskontována. Tuto problematiku česká legislativa neupravuje.

Odlišnosti lze pozorovat i u pořízení zásob se slevou, kde se standardy a česká legislativa rozcházejí a zobrazují skonto odlišnými způsoby. Autorka v obou případech doporučuje společnosti zvolit metodu, která více odráží věrné zobrazení skutečnosti. Národní úprava povoluje účtování pořízených zásob dvěma způsoby a společnosti si může vybrat, který pro své zásoby zvolí, v účtování podle IFRS je jedno jakým

způsobem bude jednotka zásoby evidovat. Autorka se domnívá, že pro materiál a pohonné hmoty by byl vhodný podle české legislativy způsob B. Ale tento způsob, musí být zavržen, kvůli častému reportingu v rámci společnosti, ten by u způsobu B obnášel časté fyzické inventury zásob a to není ve společnosti proveditelné. Z hlediska spotřeby zásob je využíván v českém prostředí nákladový účet Spotřeba materiálu, na který se účtují i spotřeba kancelářských a drobných údržbářských potřeb. Autorka se domnívá, že podle principu věrného zobrazení skutečnosti, by tyto potřeby měly být zahrnuty do jiné nákladové oblasti, tak jako zvolila společnost správně náklady a neovlivňovat výši nákladů, které jsou spojeny s primárními výnosy společnosti. I když společnost nevlastní zásoby vlastní výroby, prošel tento druh zásob v české legislativě novelizací, která se týká způsobu oceňování zásob a jejich zaúčtování na sklad.

Problematika náhradních dílů, které jsou podle české legislativy součástí zásob, je spjatá s dlouhodobým majetkem. Náhradní díly jsou podle IFRS součástí dlouhodobého aktiva, které musí být komponentně odpisováno, jestliže je tvořeno z více částí. Komponentní odpisování je povoleno i v české účetní legislativě, avšak není daňově uznatelným nákladem. Toto odpisování je pouze volbou účetní jednotky, takže jej nemusí aplikovat na rozdíl od IFRS. Autorka se domnívá, že by mělo být komponentní odpisování nutností i v rámci české legislativy, neboť lépe zobrazuje náklady a skutečné opotřebení majetku.

Společnost v rámci zásob účtuje o emisních povolenkách, které jsou specifické jak z pohledu oceňování, tak i vykazování. Společnost vykazuje povolenky metodou čistého závazku, která není podle české legislativy povolena a způsob vykazování je v obou systémech odlišný.

Oblast rezerv se odlišuje již v definici rezerv a podmínkách jejich vykazání. Mezinárodní standardy stanovují jasné podmínky, kdy může být rezervy vykázána. Standard týkající se rezerv upravuje také podmíněné závazky a podmíněná aktiva, které česká účetní legislativa nezná. Významné rezervy musí být podle IFRS oceněny v současné hodnotě závazků. Zákon o účetnictví novelizoval definici rezerv a určil, že se rezerva stanoví na základě nejlepšího odhadu nákladů. Zákon však nedefinuje, co přesně tento pojem znamená. Mezinárodní standardy se jasně vyjadřují ke stanovení odhadu výše rezerv i k diskontování jejich výše.

Mezinárodní standardy vymezují rezervy, které může společnost vytvářet a které naopak nesmí. Česká účetní legislativa nechává druhy rezerv i jejich tvorbu v dikci společnosti. Podle české legislativy se mohou tvořit rezervy, které nesplňují

podmínky pro vykázání rezerv v rámci mezinárodních standardů, jako například rezerva na daň z příjmů nebo rezerva na opravu dlouhodobého majetku. Rezervu na opravu dlouhodobého majetku podrobně specifikuje zákon o rezervách. Rezerva na opravu dlouhodobého majetku již nesplňuje definici rezervy dle zákona o účetnictví, neboť jde o budoucí volbu jednotky a ne závazek. Rezerva na opravu dlouhodobého majetku souvisí s metodou komponentního odpisování a problematikou náhradních dílů. Rezerva nemůže být vykázána, pokud je aktivum komponentně odpisováno. Zvláštním druhem rezervy je rezerva na zaměstnanecké požitky, jejichž specifikacím se věnuje samostatný standard. Česká účetní legislativa zaměstnanecké požitky neupravuje, pouze může společnost tvořit rezervu na důchody, která však není legislativně blíže popsána.

Autorka si všimla, že v zákoně o účetnictví byly zrušeny dříve vymezené rezervy, a od 1. 1. 2016 není specifikováno, jaké účetní rezervy může jednotka konkrétně vytvářet. Ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. zůstaly jednotlivé kategorie, dříve uvedené v zákoně o účetnictví, jako jednotlivé položky rozvahy. Všeobecně existuje nejednotnost a nekonzistentnost v oblasti rezerv, které podněcuje společnost ke tvorbě nadbytečných či nadhodnocených rezerv, a tímto zamezuje srovnatelnosti mezi jednotlivými společnostmi.

Celkově autorka spatřuje významný problém v tom, že česká účetní legislativa v některých oblastech přímo nařizuje postupy, u kterých není jasně definováno, co je po společnosti požadováno. Jsou tak v rámci národní úpravy účetnictví tvořeny nekonzistentní výkazy. Pokud mezinárodní standardy nařizují postup, tak jasně uvádějí přesné podmínky a definice, aby nebylo možné se odchýlit a vykazované údaje zůstaly srovnatelné.

A proto autorka navrhuje, aby společnost dále pokračovat v roce 2016 a v dalších letech v účtování podle IFRS. Z hlediska účetní harmonizace a lepší srovnatelnosti s ostatními společnostmi po celém světě je pro ni výhodnější vykazovat podle IFRS. Pro společnost by změna účetního systému znamenala vysoké náklady na změnu účetního softwaru, vnitropodnikových směrnic a také by společnost musela upravit své účetnictví podle podmínek české účetní legislativy, což by znamenalo vysoké náklady v personální oblasti. Společnost patří do mezinárodní skupiny Veolia Energie International, která je dceřinou společností Veolia Environnement. Tato nadnárodní skupina společností vykazuje podle mezinárodních účetních standardů a česká dceřiná společnost patřící do této skupiny, musí mateřské společnosti posílat

účetní uzávěrku podle IFRS. I z tohoto důvodu je pro společnost žádoucí, aby dále vykazovala podle IFRS.

Společnost také na zasedání valné hromady rozhodla, že v rámci harmonizace účtových osnov ve skupině Veolia se nadále počítá se standardy IFRS. Jelikož je společnost součástí konsolidovaného celku, je navrhováno pokračovat v účtování podle Mezinárodních účetních standardů IFRS v roce 2016 a v letech příštích.



## SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

### Publikace

- [1] BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Praha: Wolters Kluwer, 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9.
- [2] DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 327 s. ISBN 978-80-251-3652-2.
- [3] DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 4. vyd. Brno: BizBooks, 2014. 327 s. ISBN 978-80-265-0149-7.
- [4] HINKE, Jana. *IAS/IFRS a vykazání finanční pozice podniku*. Praha: Alfa Nakladatelství, 2013. 100 s. ISBN 978-80-87197-65-3.
- [5] KOLEKTIV AUTORŮ. *Meritum Účetnictví podnikatelů 2015*. 12. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 544 s. ISBN 978-80-7478-689-1.
- [6] KOLEKTIV AUTORŮ. *Meritum Účetnictví podnikatelů 2016*. 13. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2016. 544 s. ISBN 978-80-7552-050-0.
- [7] KOVANICOVÁ, Dana. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. Praha: Polygon, 2004. 304 s. ISBN 80-7273-095-9.
- [8] KOVANICOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví: světový koncept IFRS/IAS*. 5. vyd. Praha: Polygon, 2005. 544 s. ISBN 80-7273-129-7.
- [9] KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 20. vyd. Praha: Trizonia, 2012. 440 s. ISBN 978-80-7273-169-5.
- [10] KNÁPKOVÁ, Adriana, Drahomíra PAVELKOVÁ a Karel ŠTEKER. *Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady*. 2. vyd. Praha: Grada, 2013. 236 s. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-4456-8.
- [11] LOUŠA, František. *Zásoby: komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 4. vyd. Praha: Grada, 2012. 184 s. ISBN 978-80-247-4115-4.
- [12] JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví*. 2. vyd. Praha: Grada, 2012. 448 s. ISBN 978-80-247-4255-7.

- [13] MACKENZIE, Bruce. *Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*. Hoboken: Wiley, 2014. 1055 s. ISBN 978-1-118-73409-4.
- [14] MLÁDEK, Robert. *Postupy účtování podle IFRS*. Praha: Leges, 2009. 351 s. ISBN 978-80-87212-13-4.
- [15] MLÁDEK, Robert. *Světové účetnictví IFRS, US GAAP*. 3. vyd. Praha: Linde, 2005. 415 s. ISBN 80-7201-519-2.
- [16] STROUHAL, Jiří. *Oceňování v účetnictví*. Praha: Wolters Kluwer, 2013. 420 s. ISBN 978-80-7478-366-1.
- [17] ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ, 2013. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. Praha: Grada, 2013. 264 s. ISBN 978-80-247-4702-6.

#### **Ostatní**

- [18] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví
- [19] Výroční zpráva Veolia Energie ČR, a.s. 2015
- [20] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- [21] Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

#### **Internetové zdroje**

- [22] Energetický regulační úřad. *Průměrná cena emisní povolenky pro rok 2015*. 2016. Dostupné také z: [https://www.eru.cz/documents/10540/462920/prum\\_cena\\_emis\\_povol\\_2015.pdf/7175ffbb-cfda-4417-9f5b-8a1e7920f3f8](https://www.eru.cz/documents/10540/462920/prum_cena_emis_povol_2015.pdf/7175ffbb-cfda-4417-9f5b-8a1e7920f3f8)
- [23] Ernst & Young. *Stručný přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a českou účetní legislativou [online]*. 2013. [cit. 2016-05-27]. Dostupné z: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/FAAS\\_brochure/\\$FILE/FAAS%20Brochure%2010\\_2013%2008-FINAL.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/FAAS_brochure/$FILE/FAAS%20Brochure%2010_2013%2008-FINAL.pdf).
- [24] *Ministerstvo financí ČR: Právní rámce* [online]. 2013 [cit. 2016-06-11]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetnictvi/pravni-ramce>
- [25] *Vzorový účetní rozvrh pro podnikatele 2016*. Dostupné z: <http://moderni-vyuka.svse.cz/media/news/vzorovy-uctovy-rozvrh-2016.pdf?v=132016>

## SEZNAM ZKRATEK

CZ	cizí zdroje
ČR	Česká republika
ČÚS	České účetní standardy
EU	Evropská unie
FIFO	First in, first out (první do skladu, první ze skladu)
FP	přijatá faktura
IAS	Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards)
IASC	Výbor pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Committee)
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standards)
LIFO	Last in, first out (poslední do skladu, první ze skladu)
LMC	Lower of Cost Market
Np	provozní náklady
OA	oběžný majetek
pi	pořizovací cena zásob
PŘÍ	příjemka
PS	počáteční stav
qi	množství zásob
SIC	Stálý interpretační výbor (Standing Interpretations Committee)
SIC/IFRIC	Interpretace standardů (International Financial Reporting Interpretations Committee)
US GAAP	Národní účetní standardy Spojených států amerických (General Accepted Accounting Principles)
Vp	provozní výnosy
VPA	vážený aritmetický průměr
VPD	výdajový pokladní doklad
VÚD	vnitřní účetní doklad
VÝD	výdejka

## SEZNAM OBRÁZKŮ, SCHÉMAT A TABULEK

### Obrázky

Obr. 2.1 Rozhodovací diagram.....	20
Obr. 4.1 Organizační struktura společnosti Veolia Energie .....	46

### Schémata

Schéma 3.1 Účtování materiálu / zboží způsobem A .....	33
Schéma 3.2 Účtování zásob vlastní výroby způsobem A .....	34
Schéma 3.3 Účtování materiálu / zboží způsobem B .....	35
Schéma 3.4 Účtování zásob vlastní výroby způsobem B .....	36
Schéma 4.1 Účtování způsobem A .....	52
Schéma 4.2 Účtování způsobem B .....	54
Schéma 4.3 Skonto – nástroj obchodní politiky .....	59
Schéma 4.4 Skonto - sleva.....	60
Schéma 4.5 Metoda hrubé částky (v tis. Kč) .....	60
Schéma 4.6 Metoda čisté částky (v tis. Kč) .....	61
Schéma 4.7 Účtování emisních povolenek dle české legislativy .....	69
Schéma 4.8 Účtování rezervy v roce 2015.....	76
Schéma 4.9 Účtování rezervy v roce 2016.....	77

### Tabulky

Tab. 4.1 Účtování pořízení materiálu společností Veolia Energie .....	55
Tab. 4.2 Ocenění zásob průběžným váženým aritmetickým průměrem .....	56
Tab. 4.3 Ocenění zásob periodickým váženým aritmetickým průměrem.....	57
Tab. 4.4 Pořízení zásob obchodním úvěrem (v Kč).....	58
Tab. 4.5 Zobrazení dle české legislativy .....	66
Tab. 4.6 Zobrazení podle IFRS .....	67
Tab. 4.7 Účtování povolenek ve společnosti Veolia Energie .....	70
Tab. 4.8 Výpočet současné hodnoty rezervy .....	74
Tab. 4.9 Vývoj rezervy v jednotlivých letech .....	74
Tab. 4.10 Účtování rezervy ve společnosti Veolia Energie.....	75
Tab. 4.11 Zobrazení rezervy na opravu dlouhodobého majetku.....	78

## PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 11. 7. 2016



Bc. Nikol Baletková

## **SEZNAM PŘÍLOH**

Příloha č. 1      Vzorový účtový rozvrh pro podnikatele